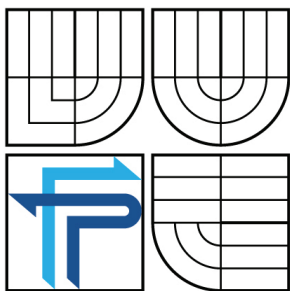


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF ECONOMICS

APLIKACE IAS/IFRS V PODMÍNKÁCH ČESKÝCH PODNIKŮ

IAS/IFRS APPLICATION UNDER THE CONDITIONS OF CZECH ENTERPRISES

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. PETR JANKOVIČ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ALENA KOČMANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Jankovič Petr, Bc.

Podnikové finance a obchod (6208T090)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Aplikace IAS/IFRS v podmínkách českých podniků

v anglickém jazyce:

IAS/IFRS Application under the Conditions of Czech Enterprises

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- KRUPOVA, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. R. IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 1. vyd. Praha: 1. VOX a.s – nakladatelství, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- KRUPOVA, L. IAS v příkladech, 1. díl, 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Ostrovská, CSc. - VOX, 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.
- KRUPOVA, L., LOJA, R., PELÁK, J. IAS v příkladech, 2. díl, 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Ostrovská, CSc. - VOX, 2003. 190 s. ISBN 80-86324-23-0.
- KRUPOVA, L., MLÁDEK, R. a kolektiv IAS v příkladech, 3. díl, 1. vyd. Praha: Ing. Zdenka Ostrovská, CSc. - VOX, 2003. 320 s. ISBN 80-86324-33-8.
- SYNEK, M. a kol. Manažerská ekonomika, 4. vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2007. 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- HULEŠ, J., JEŘÁBEK, A., PODHORSKÝ, J. a ROKOSOVÁ, L. Novelizovaný zákon o účetnictví s výkladem. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2002. ISBN 80-7263-088-1.
- DELOITTE: IFRS do kapsy. www.deloitte.com/cz, Praha, 2006
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikali účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2008/2009.

L.S.

Ing. Martin Slezák
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 14.05.2009

Abstrakt

Práce se zabývá aplikací Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na data generovaná v souladu s českou účetní legislativou a jejich nezbytnou úpravou pro sestavení výkazů v souladu se standardy IAS/IFRS. Práce se dále zabývá analýzou a komparací obsahové a formální stránky výkazů účetní závěrky dle českých předpisů a standardů IAS/IFRS.

Nejčastějším předmětem úprav při konverzi vykazování na IAS/IFRS jsou oblasti finančního pronájmu a odlišné pojetí rezerv, rozdílný přístup k dlouhodobým složkám podniku a z toho plynoucí rozdíl v daňové oblasti. Práce zachycuje a následně vyhodnocuje dopad těchto úprav.

Klíčová slova

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS, rozdíly mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy, zhodnocení dopadu převodu.

Abstract

The Thesis deals with the application of the International Financial Reporting Standards on the data generated under the Czech accounting legislation. It further analyses the necessary adjustments to be made for preparation of the financial accounts in accordance to the IAS/IFRS and compares the formal and content differences between financial statements prepared under Czech legislation and IAS/IFRS.

The most frequent adjustments with regards to the conversion of the financial statements to IAS/IFRS are on the basis of different conception of the financial leasing, reserves and to certain long-term items of the companies with different tax incidences. The Thesis demonstrates these adjustments and quantifies its incidences.

Key words

International Financial Reporting Standards IAS/IFRS, differences between the Czech accounting legislation and the International standards, evaluation of conversion.

Bibliografická citace:

JANKOVIČ, P. Aplikace IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 101 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Aplikace IAS/IFRS v podmínkách českých podniků vypracoval samostatně za použití zdrojů uvedených v seznamu použité literatury.

V Brně dne 20. května 2009

.....

Poděkování

Zde bych rád vyjádřil své poděkování vedoucí mé diplomové práce, Doc. Ing. Aleně Kocmanové za odborné a cenné připomínky a rady k obsahové i formální stránce diplomové práce a dále za metodické vedení a ochotu v průběhu celé práce.

Obsah

| | |
|---|----|
| Úvod | 10 |
| 1. Vymezení problému a cíle práce | 11 |
| 2. Teoretická východiska práce | 12 |
| 2.1 Systém Mezinárodních standardů IAS/IFRS | 12 |
| 2.1.2 Vývoj IAS/IFRS | 12 |
| 2.1.3 Implementace IAS/IFRS v EU | 14 |
| 2.3 Používání IAS/IFRS ve světě | 17 |
| 2.4 Seznam platných standardů IAS/IFRS k březnu 2009..... | 18 |
| 2.5 Základní východiska standardů IAS/IFRS | 19 |
| 2.5.1 Základní prvky účetní závěrky | 21 |
| 2.5.2 Oceňovací báze IAS/IFRS | 25 |
| 2.6 Účetní závěrka dle IAS/IFRS | 31 |
| 2.6.1 Vzorové formáty výkazů dle IAS/IFRS..... | 35 |
| 3. Analýza problému a současné situace | 42 |
| 3.1. Požadavky vybraných standardů mezinárodního účetního výkaznictví..... | 42 |
| 3.1.1 IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví..... | 42 |
| 3.1.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení..... | 46 |
| 3.1.3 IAS 17 – Leasingy | 48 |
| 3.1.4 IAS 23 – Výpůjční náklady | 49 |
| 3.1.5 IAS 38 – Nehmotná aktiva..... | 51 |
| 3.2 Národní účetní legislativa ve vztahu k IAS/IFRS..... | 54 |
| 3.2.1 Vybrané rozdíly mezi českou účetní legislativou a standardy IAS/IFRS..... | 57 |
| 3.4 Představení společnosti BAEST, a.s..... | 63 |
| 3.5 Účetní výkazy společnosti sestavené dle české legislativy | 64 |
| 3.5 Analýza českých výkazů a srovnání s požadavky standardů IAS/IFRS..... | 68 |
| 3.6 Konverze na vykazování podle IAS/IFRS..... | 70 |
| 3.6.1 Hlavní úpravy ovlivňujících sestavení výkazů dle IAS/IFRS | 72 |
| 3.6.2 Úpravy v souvislosti s vykazováním finančního leasingu..... | 74 |
| 3.6.3 Účtování rezerv | 80 |
| 3.6.4 Odložená daň | 82 |
| 3.7 Výkazy společnosti dle standardů IAS/IFRS..... | 88 |

| | | |
|-----|--|-----|
| 3.8 | Dopady aplikace IAS/IFRS na hospodářský výsledek a vlastní kapitál | 90 |
| 4. | Vlastní návrhy řešení a jejich přínos..... | 92 |
| 5. | Závěr | 93 |
| | Použitá literatura | 95 |
| | Seznam tabulek | 97 |
| | Seznam grafů | 98 |
| | Seznam obrázků | 99 |
| | Seznam zkratk | 100 |
| | Seznam příloh | 101 |
| | Přílohy | 102 |

Úvod

Pro vývoj současné světové ekonomiky je charakteristické intenzivní odbourávání národních hranic jednotlivých států, tedy, že světová ekonomika nabývá čím dál tím více globálního charakteru. Tato skutečnost vyplývá ze stále narůstajícího objemu přeshraničních aktivit typu pohybu zboží, kapitálu a pracovních sil. Je to dáno především tím, že stále roste poptávka po zahraničních produktech, zvyšuje se počet firem obchodujících na mezinárodních trzích a investoři jsou ochotni investovat své prostředky i na vzdálených trzích.

Zejména pro investory jsou extrémně důležité srozumitelné a vypovídající ekonomické informace, na jejichž základě mohou uskutečňovat kvalifikovaná podnikatelská rozhodnutí. Základním zdrojem ekonomických informací jsou samozřejmě výstupy z účetnictví v podobě účetních výkazů a komentářů, sestavené podle systému účetnictví a účetního výkaznictví používaného v národní legislativě příslušného státu. Současným úskalím je však srozumitelnost a vypovídací schopnost těchto výkazů pro potenciální uživatele ekonomických informací, zejména zahraniční investory. Tito uživatelé vyžadují zejména informace o finanční pozici a finanční výkonnosti podniků v mezinárodně srozumitelné a příslušnými autoritami uznávané podobě. Potřeba jednotných informací je však nutná také pro přidělování dotací, různých podpor a grantů čerpaných z prostředků různých fondů, čímž se požadavky na harmonizaci sestavování účetních výkazů rozšiřují i mimo rámec velkých podnikatelských subjektů.

1. Vymezení problému a cíle práce

Hlavní problém, kterým se práce zabývá, je odlišným přístup k sestavování účetních závěrek v systému českého účetnictví a vykazování v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Práce se zabývá nezbytnými kroky a úpravami českých účetních výkazů, které v praxi musí české podniky uskutečnit, aby dosáhly sestavení výkazů dle mezinárodních standardů IAS/IFRS.

Hlavním cílem diplomové práce je porovnání významných rozdílů mezi výkazy sestavovanými podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a účetními výkazy připravenými dle české legislativy. Vzhledem k obsáhlé problematice diplomové práce je nezbytné nejprve splnit dílčí cíle. Zejména jde o prostudování české legislativní úpravy a úpravy dle mezinárodních standardů a analýzu jednotlivých rozdílů mezi oběma úpravami. Jedním z hlavních cílů je zachycení převodu výkazů z české úpravy na výkazy v souladu s mezinárodními standardy a kvantifikace dopadu na hospodářský výsledek a vlastní kapitál společnosti.

Při zpracování diplomové práce bylo použito obecně známých a používaných logických metod využívajících principů logiky a logického myšlení spolu s párovými metodami analýza – syntéza a indukce – dedukce. Tyto metody nelze používat odděleně. Indukcí vyvozujeme obecné závěry na základě poznatků o jednotlivostech a dedukcí pak tyto závěry ověřujeme v praxi.

Diplomová práce dále využívá metody systémové a vztahové analýzy a komparace. Všechny metody aplikované na konkrétní firemní prostředí jsou obecně známými a používanými metodami zpracování vědeckých prací.

2. Teoretická východiska práce

2.1 Systém Mezinárodních standardů IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)¹ jsou významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví. Do roku 2002 byly jednotlivé standardy vydávány pod názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS)² a od roku 2003, po restrukturalizaci institucí odpovědných za vydávání standardů, jsou vydávány pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS. Změna v názvu odráží vlastní poslání těchto standardů, které si nestanoví za cíl vytvářet metodické postupy účtování ale kladou hlavní důraz na interpretaci údajů z účetnictví v podobě účetních výkazů. Číslování řady těchto nově pojmenovaných standardů nenavazuje na původně vydané účetní standardy IAS, které zůstávají v platnosti do doby, než budou případně v budoucnu novelizovány nebo nahrazeny novými IFRS. Z tohoto důvodu je v praxi často užíván název IAS/IFRS.

2.1.2 Vývoj IAS/IFRS

První zmínky o jisté vhodnosti harmonizace nebo standardizace účetních postupů je možné vysledovat do poloviny 20. století. S postupem provázanosti a globalizace světové ekonomiky rostla také potřeba srovnatelných údajů, které poskytují účetní výkazy firem z různých zemí světa. Vzájemně srovnatelné informace jsou totiž naprosto nezbytné pro rozhodování investorů. Téměř všechny národní předpisy však byly rozdílné a tak srovnatelné informace nebylo možno dosud zajistit.

Nejvýznamnější faktory způsobující rozdílné výstupy účetních systémů:³

- a) právní systémy
- b) daňové systémy
- c) účetní a auditorská profese
- d) významné ekonomické a účetní případy
- e) externí vlivy

¹ IFRS – International Financial Reporting Standards

² IAS – International Accounting Standards

³ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. s. 184. ISBN 80-245-1046-4.

Výbor pro mezinárodní účetní standardy

V roce 1973 byl na základě společné dohody profesních účetních organizací Austrálie, Francie, Irsko, Japonsko, Kanada, Mexiko, Německo, Nizozemí a Velké Británie založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC).⁴ IASC vznikl jako instituce zcela nezávislá na ostatních profesních organizacích. Cílem tohoto výboru bylo „formulovat a vydávat účetní standardy v zájmu veřejnosti tak, aby došlo k jednotné prezentaci účetních výkazů a jejich celosvětové akceptaci.“

Od roku 1983 Výbor navázal úzkou spolupráci s jinou účetní organizací, Mezinárodní federací účetních (IFAC).⁵ Samotná činnost IASC je řízena Radou IASC, která se skládá z představitelů účetních organizací 13ti zemí nebo skupin zemí a až čtyř dalších organizací, které se zajímají o účetní výkaznictví. Od roku 1983 má Rada až 17 členů, které představují zástupci z rozvinutých zemí, zástupci z rozvíjejících se zemí a reprezentanti z jiných organizací, např. Světové banky, IFAC atd.

Činnost IASC dosáhla časem takového významu, že se o jeho práci začala zajímat celá řada mezinárodních institucí, např. Evropská Komise, Mezinárodní organizace sdružující komise pro dohled nad kapitálovými trhy (IOSCO),⁶ Mezinárodní obchodní komora, Mezinárodní bankovní asociace a další.

V roce 1995 Komise EU přijala koncepci tzv. Nové strategie účetní harmonizace, jejíž součástí bylo umožnění používání IAS některým společnostem. Významnou úlohu při přijetí této koncepce sehrála Federace evropských účetních znalců (FEE).⁷ Strategie ovšem rovněž zapracovala silnější vliv evropské politiky do procesu tvorby IAS, což poněkud ubírá na nezávislosti Výboru.

Restrukturalizace Výboru pro mezinárodní účetní standardy

IASC pracoval ve stávající struktuře až do roku 2001, kdy došlo k vnitřní restrukturalizaci Výboru a tento byl nahrazen Nadací IASC (IASCF).⁸ Její nejvýznamnější částí se stala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)⁹ se sídlem v Londýně.

⁴ IASC – International Accounting Standards Committee

⁵ IFAC – International Federation of Accountants

⁶ IOSCO – International Organisation of Securities Commissions

⁷ FEE – Fédération des Experts Comptables Européens

⁸ IASCF – International Accounting Standards Committee Foundation

⁹ IASB – International Accounting Standards Board

Hlavním účelem Rady je vytvoření ucelené sady vysoce kvalitních a globálně akceptovaných účetních standardů za účelem zajištění transparentních a srovnatelných informací z účetních závěrek. V roce 2002 vydala Rada tzv. Předmluvu k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, kde jsou vymezeny cíle a pracovní postupy Rady a také předmět, závaznost a data účinnosti IFRS.

2.1.3 Implementace IAS/IFRS v EU

V roce 2000 Evropská komise vydala komuniké „Strategie účetního výkaznictví EU: cesta vpřed“.¹⁰ To navrhovalo, aby všechny veřejně obchodovatelné společnosti z EU povinně sestavovaly své konsolidované finanční výkazy v souladu s jednotnou soustavou účetních standardů, konkrétně s Mezinárodními účetními standardy IAS, nejpozději do roku 2005. Komise a členské státy tuto strategii později schválily prostřednictvím Nařízení o IAS¹¹.

Co se týče doby, do kdy mají společnosti přejít na sestavování účetních závěrek podle IAS, byla přijata tato ustanovení:

- Společnosti registrované na kapitálových trzích v EU musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle IAS nejpozději k 1. 1. 2005,
- Společnosti registrované na kapitálových trzích mimo EU, které sestavují účetní závěrky podle jiných uznávaných standardů (např. podle US GAAP), musí používat IAS od roku 2007,
- Společnosti, které mají registrované pouze dluhové cenné papíry mají povinnost používat IAS od roku 2007.

Nekótované společnosti zatím své standardy nemají. Delší dobu se spekuluje přípravě a vydání tzv. IFRS for SME, tedy Mezinárodních standardech účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Poslední vývoj v této oblasti zavedl nový pojem: “privátní jednotky” (private entity, tedy neobchodované společnosti), aby se předešlo určitým

¹⁰ COM (2000) 359 final, 13.6.2000 “*EU Financial Reporting Strategy: the way forward*“.

¹¹ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1).

dohadům, co může být a co už nemůže být považováno za malý nebo střední podnik. Rada již několikrát vyhlásila termín vydání standardu upravující neobchodované společnosti ale zatím k tomu nedošlo. Další termín vydání těchto pravidel je rok 2009.

Právní uznání IAS/IFRS v prostředí EU

Poté, co bylo rozhodnuto o tom, že pravidla IAS budou jednotícím nástrojem pro vytváření srovnatelných účetních informací v účetních závěrkách podniků, byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IAS, jehož základním úkolem bylo zajištění právního uznání IAS/IFRS v EU. Základní zásadou schvalovacího mechanismu je, že standardy platí pouze tehdy, jsou-li konzistentní se zásadami účetních směrnic EU a poskytují kvalitní informace.

Schvalovací mechanismus probíhal na dvou úrovních:

- **Politická úroveň** – zajišťována exekutivním orgánem Evropské komise, kterým je Výbor pro regulaci účetnictví (ARC)¹²
- **Odborná úroveň** – realizována prostřednictvím Poradní skupiny pro účetní výkaznictví v Evropě (EFRAG)¹³

Poradní skupina odborně hodnotí standardy a interpretace, zda jsou vhodné k aplikaci v EU (zda neodporují směrnici) a své stanovisko předkládá Evropské komisi.

Výbor pro regulaci účetnictví poté doporučí Evropské komisi standardy ke schválení. Evropská komise hlasuje o schválení standardů.

Do konce roku 2004 schválila Komise všechny standardy IAS/IFRS, včetně všech interpretací, které byly do té doby vydány, kromě některých ustanovení standardu IAS 39 – Finanční nástroje: Účtování a oceňování.

Mechanismus zabezpečující dodržování pravidel

Institucí, která zabezpečuje tzv. vynucování pravidel je Výbor evropských regulátorů cenných papírů (CESR)¹⁴ ustanoven Rozhodnutím Evropské komise.¹⁵ „Činnost Výboru je zaměřena na posilování spolupráce mezi národními regulátory cenných papírů tak, aby byla zabezpečena konzistentní a ekvivalentní transpozice legislativy

¹² ARC – Accounting Regulatory Committee

¹³ EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group

¹⁴ CESR – Committee of European Securities Regulators

¹⁵ Rozhodnutí Komise (2001/257/ES) ze 6. června 2001 o založení Výboru pro evropské regulátory cenných papírů CESR, zveřejněno v Úředním věstníku dne 13.7.2001 OJ 191/43

Evropské unie. Výbor plní tuto úlohu tím, že vydává administrativní směrnice, interpretace, doporučení a společné standardy, dále provádí hloubkovou kontrolu a porovnává postupy regulace v různých zemích navzájem.“¹⁶

Každý členský stát EU má jednoho člena Výboru, svého zástupce má také Evropská komise. Výbor předkládá výroční zprávu Evropské komisi, Evropskému parlamentu a Radě. Předseda Výboru pravidelně podává zprávy Evropskému parlamentu a zabezpečuje trvalé a pevné vztahy s Komisí pro kontrolu cenných papírů v Evropě (SEC),¹⁷ která sehraává regulační úlohu.

Použití standardů IAS/IFRS v České republice

Vstupem České republiky do Evropské unie se Mezinárodní standardy účetního výkaznictví staly povinnými pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. Regulovaným trhem cenných papírů se v České republice rozumí Burza cenných papírů (všechny trhy) a RMS systém (pouze oficiální trh).

Účetní jednotky splňující tyto podmínky mají povinnost účtovat, sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy v souladu s IAS/IFRS od prvního účetního období po vstupu České republiky do Evropské unie, tedy od 1. května 2004. Výjimku udělovanou některým členským státům ohledně odložení implementace IAS/IFRS nelze v České republice uplatnit.

Účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a současně nejsou emitenty cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů, si mohou zvolit, zda sestaví konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy v souladu s IAS/IFRS nebo podle českých účetních předpisů.

Současná legislativa neumožňuje účetním jednotkám implementujícím standardy IAS/IFRS aby při výpočtu daňového základu vycházely z účetního hospodářského výsledku podle IAS/IFRS.

¹⁶ ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. s. 184. ISBN 80-245-1046-4.

¹⁷ ESC – European Securities Committee

Je nutné zdůraznit, že primární úpravou daňového základu je i při sestavení účetních výkazů v souladu s IAS/IFRS česká účetní legislativa a je tedy nutné účetní výsledek hospodaření upravit o efekty vyplývající z rozdílů mezi IAS/IFRS a českou účetní legislativou.

2.3 Používání IAS/IFRS ve světě

S globalizací kapitálových trhů vyvstává potřeba celosvětové harmonizace účetních systémů. Při používání národních účetních systémů pro sestavování účetních výkazů je totiž pro investory velmi náročné a nákladné získávat potřebné informace pro svá ekonomická rozhodnutí. V současné době vedle sebe existuje několik systémů účetního výkaznictví akceptovaných na světových finančních trzích. Nejvýznamnějšími z nich jsou IAS/IFRS a US GAAP.¹⁸

Významným posunem v oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví je společný projekt americké Rady pro standardy finančního účetnictví - FASB¹⁹ a evropské IASB, který započal roku 2002 pod názvem „Convergence 2002“, jehož cílem je zajištění naprosté kompatibility současných US GAAP a IAS/IFRS, jakož i koordinace budoucích pracovních programů. Projekt je realizován prostřednictvím řady dílčích projektů zaměřených na krátkodobý či dlouhodobý horizont. Oba přístupy se navzájem sbližují, tzn. že se smazávají rozdílné úpravy určitých oblastí buď na jedné nebo druhé straně. Vzdálenou ideou budoucna je globální přijetí IAS/IFRS jako jediného účetního systému.

V současné době jsou IAS/IFRS používány v mnoha zemích světa. Jedná se jak o země Evropské unie, tak i o Hong Kong, Austrálii, některé země bývalého Sovětského svazu, Jihoafrickou republiku, Turecko nebo Singapur. Dalších téměř 100 zemí doporučuje nebo umožňuje použití IAS/IFRS nebo chce své účetní systémy přiblížit IAS/IFRS. Naopak v některých státech jako např. Brazílie, Indie, Japonsko, Kanada, je používání IAS/IFRS zakázáno.

¹⁸ US GAAP - United States Generally Accepted Accounting Principles

¹⁹ FASB – Financial Accounting Standards Board

2.4 Seznam platných standardů IAS/IFRS k březnu 2009

| Standard | Název | Interpretace |
|---------------|--|---------------------------------|
| IFRS 1 | První aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví | SIC-27, 29 |
| IFRS 2 | Úhrady vázané na akcie | IFRIC 8, 9, 11 |
| IFRS 3 | Podnikové kombinace (1.7.2009 účinná novela z 01/2008) | |
| IFRS 4 | Pojistné smlouvy | |
| IFRS 5 | Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti | IFRIC 17 |
| IFRS 6 | Vyhledávání a hodnocení přírodních zdrojů | |
| IFRS 7 | Finanční nástroje: zveřejňování | |
| IFRS 8 | Provozní segmenty | |
| | | |
| IAS 1 | Sestavování a zveřejňování účetní závěrky | |
| IAS 2 | Zásoby | |
| IAS 7 | Výkazy peněžních toků | |
| IAS 8 | Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby | IFRIC 5, 6, 11 |
| IAS 10 | Události po rozvahovém dni | |
| IAS 11 | Stavební smlouvy | IFRIC 15 |
| IAS 12 | Daně ze zisku | SIC-21, 25 |
| IAS 14 | Vykazování podle segmentů (zrušen s účinností od 1.1.2009) | |
| IAS 16 | Pozemky, budovy a zařízení | |
| IAS 17 | Leasingy | IFRIC 4, SIC-15, 27 |
| IAS 18 | Výnosy | IFRIC 13, 15, 18, SIC-27, 31 |
| IAS 19 | Zaměstnanecké požitky | IFRIC 14 |
| IAS 20 | Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory | SIC-10 |
| IAS 21 | Dopady změn směnných kurzů cizích měn | IFRIC 16, SIC-7, 13 |
| IAS 23 | Výpůjční náklady | |
| IAS 24 | Zveřejnění spřízněných stran | |
| IAS 26 | Penzijní plány | |
| IAS 27 | Konsolidovaná a individuální účetní závěrka | IFRIC 5, 17 SIC-12 |
| IAS 28 | Investice do přidružených podniků | IFRIC 5 |
| IAS 29 | Účetní závěrky v hyperinflačních ekonomikách | IFRIC 7 |
| IAS 31 | Účasti ve společném podnikání | IFRIC 5 |
| IAS 32 | Finanční nástroje: prezentace | IFRIC 2, 11 |
| IAS 33 | Zisk na akcii | |
| IAS 34 | Mezitímní účetní vykazování | IFRIC 10 |
| IAS 36 | Snížení hodnoty aktiv | |
| IAS 37 | Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky | IFRIC 1, 5, 6, IFRIC 13 |

| | | |
|---------------|---|---------------------|
| IAS 38 | Nehmotná aktiva | IFRIC 13, SIC-32 |
| IAS 39 | Finanční nástroje: účtování a oceňování | IFRIC 5, 16 |
| IAS 40 | Investice do nemovitostí | |
| IAS 41 | Zemědělství | |

Tabulka 1: Seznam standardů a souvisejících interpretací k 1. březnu 2009, zdroj [VAŠEK]

2.5 Základní východiska standardů IAS/IFRS

Základním teoretickým východiskem standardů IAS/IFRS je Koncepční rámec. Je nezbytným základem pro pochopení IAS/IFRS, je totiž souhrnem obecně platných principů, ze kterých mezinárodní účetní standardy vychází. Koncepční rámec vymezuje základní pojmy pro přípravu a předkládání účetní závěrky přispívá ke konzistenci a logičnosti

IAS/IFRS a je východiskem při tvorbě úsudků při řešení různých účetních problémů. Základním účelem Koncepčního rámce je pomáhat Radě při vývoji budoucích a přezkoumávání stávajících standardů. Koncepční rámec má svou významnou úlohu také při prosazování harmonizace právních předpisů, účetních standardů a postupů, které se vztahují k předkládání účetní závěrky, dále pomáhá národním účetním institucím, které odpovídají za proces tvorby národních účetních standardů a v neposlední řadě také pracovníkům odpovědným za zpracování účetní závěrky, auditorům a uživatelům účetní závěrky.

Mezi hlavní cíle Koncepčního rámce IAS/IFRS patří:

- Vytvoření předpokladů pro pojmové sjednocení výrazů, které jsou podstatné pro pochopení obsahu a vypovídací schopnosti účetní závěrky,
- Vytvoření rámce pro obsahové vymezení pojmů a způsobů ocenění
- Postupné vytváření podmínek pro harmonizaci právních předpisů regulujících účetnictví a standardů různých zemí,
- Pomoc uživatelům při interpretaci údajů účetní závěrky a auditorům při vytváření názoru

Koncepční rámec však není sám o sobě účetním standardem a jako takový tedy nedefinuje konkrétní účetní postupy ale představuje ucelený teoretický základ. Primárně se soustředí na vykazování a účetní závěrku.

Koncepční rámec vymezuje základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky:

- **Akruální princip** (*Accrual Koncept*) – zachycení hospodářských operací v časově a věcně příslušném období. Tento princip klade požadavek na časové rozlišení výdajů a příjmů, tvorbu dohadných položek a rezerv.
- **Předpoklad trvání účetní jednotky** (*Going Concern Assumption*) – podnik neuvažuje o ukončení činnosti, není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti a bude pokračovat v podnikání i v dohledné budoucnosti.

Pokud podnik předpokládá nebo zamýšlí ukončit nebo podstatně zúžit rozsah své činnosti, musí být účetní závěrka sestavena na jiné bázi a tato báze musí být zveřejněna.

Koncepční rámec rovněž vymezuje kvalitativní charakteristiky účetní závěrky:

- **Srozumitelnost**
- **Relevance**
- **Významnost**
- **Spolehlivost**
- **Srovnatelnost**

Struktura IAS/IFRS

Soubor standardů IAS/IFRS má pevně stanovenou strukturu:

- Úvod
- Předmluva k výkladu standardů
- Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů
- Účetní standardy (IAS/IFRS)
- Interpretace standardů (SIC/IFRIC)²⁰

²⁰ SIC – Standing Interpretations Committee
IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

Ucelený soubor IAS/IFRS obsahuje také Významový slovník, historii vývoje IAS/IFRS a v posledních letech také Zdůvodnění závěrů některých standardů a Implementační příručku.

2.5.1 Základní prvky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje základní prvky účetní závěrky. Základními prvky, které se přímo vztahují k vyjádření finanční pozice v rozvaze, jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Základními prvky, které se přímo vztahují k měření výkonnosti ve výsledovce, jsou výnosy a náklady. Aby byla určitá položka zachycena v rozvaze nebo výsledovce, musí splňovat definici základního prvku účetní závěrky.

Definice základního prvku účetní závěrky pro zachycení v rozvaze:

- Je vysoce pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou poplyne do účetní jednotky nebo z ní odplyne
- Položku lze ocenit náklady pořízení nebo hodnotou, již lze spolehlivě měřit

Aktiva

Aktivum využívané podnikem má tyto znaky:

- Ekonomický zdroj využívaný podnikem
- Jeho existence je výsledkem minulých událostí
- Očekává se, že přinese do podniku budoucí ekonomický prospěch

Budoucím ekonomickým prospěchem je chápán potenciál aktiva přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do účetní jednotky. Tento prospěch může do jednotky plynout různými způsoby: používáním aktiva samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy při výrobě výrobků nebo poskytování služeb, které bude jednotka dále prodávat, aktivum může být směněno za jiná aktiva nebo použito k vypořádání závazku či rozděleno mezi vlastníky účetní jednotky.

Nutným předpokladem budoucího ekonomického prospěchu je jistota, že účetní jednotka si bude moci prospěch z tohoto aktiva přisvojit.

To znamená, že aktivum musí být podnikem kontrolováno – podnik musí mít právo a schopnost užít z aktiva využít a může zabránit zcizení prospěchu z užívání aktiva.

Aktiva mohou mít různou formu – hmotnou (např. pozemky, budovy, zařízení) i nehmotnou (např. patenty a autorská práva, která jsou aktivy, pokud se očekává, že z nich bude podniku plynout budoucí ekonomický prospěch a pokud jsou podnikem kontrolována). Pro určení existence aktiva není podstatné vlastnické právo.

Aktivum nelze uznat a vykázat v rozvaze, pokud došlo k výdaji, u kterého není pravděpodobné, že přinese ekonomický prospěch účetní jednotce po ukončení běžného účetního období. Taková transakce je nákladem a je zachycena ve výsledovce.

Závazky

Závazky jsou současnou povinností podniku, která vznikla na základě minulých skutečností, kdy vypořádání těchto povinností povede k odčerpání podnikových zdrojů ekonomického prospěchu (aktiv). Vypořádání závazku může být provedeno různými způsoby – platbou penězi, převodem jiných aktiv, poskytnutím služeb, nahrazením závazku jiným závazkem a nebo přeměnou závazku na vlastní kapitál (kapitalizace závazku). Je nutné rozlišovat mezi současným a budoucím závazkem. Závazek obvykle vzniká až po dodání aktiva nebo když podnik uzavře neodvolatelnou smlouvu o pořízení aktiva. Za neodvolatelnou se považuje smlouva tehdy, když by ekonomické následky nedodržení závazky (pokuta) v podstatě neponechávaly racionální možnost vyhnout se jeho splnění.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. Výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze. Dochází-li k přeceňování aktiv a závazků, mění se výše vlastního kapitálu. Z hlediska vlastníků pak představuje vlastní kapitál hodnotové vyjádření jejich práv. Vlastní kapitál se v rozvaze obvykle dále člení. Členění vlastního kapitálu může vyjadřovat způsob jeho vzniku, ale také právní a jiná omezení, která podnik při

rozdělování jednotlivých částí vlastního kapitálu musí respektovat. Členění vlastního kapitálu je rozdílné u jednotlivých právních forem podnikání.

Významnou součástí vlastního kapitálu je hospodářský výsledek (zisk/ztráta) dosažený za běžné období, vyčíslený jako rozdíl mezi výnosy a náklady.

Výnosy

Obecně jsou výnosy definovány jako přírůstky ekonomických užitků (různé druhy aktiv – peníze, pohledávky, zboží nebo také vypořádání závazků), které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než v souvislosti s příspěvky vlastníků. Výnosy jsou uznány a vykázány ve výsledovce, pokud je lze spolehlivě vyjádřit. K vykázání výnosů dochází v okamžiku, kdy je v účetnictví uznáno (rozpoznáno, zachyceno) zvýšení aktiv nebo snížení závazků vyvolané vznikem výnosu.

„V koncepčním rámci je rozlišen obsah termínů income, revenues a gains. Odborná česká účetní terminologie pro tyto termíny dosud teprve hledá vhodné ekvivalenty. Za jistých okolností lze všechny tyto tři výrazy překládat jako výnosy, tyto kategorie však nemají totožný obsah a dobré porozumění těmto kategoriím je pro další studium IFRS velice důležité.“²¹

Income, do češtiny překládaný jako výnos, se skládá z:

- Revenue
- Gains

Revenue označuje výnosy z běžných činností jako tržby z prodeje výrobků a služeb (v českém účetnictví účty třídy 60x) ale také např. výnosy z úroků, dividend, licenčních poplatků. Revenues se vykazují se na brutto bázi - nesmí se kompenzovat s náklady, které s nimi souvisí.

Gains znamenají spíše zisky, přírůstky, přičemž oficiální překlad IFRS užívá jako ekvivalentního pojmu „přínosy“. Zahrnují všechno ostatní, co není revenue – náhodné, jednorázové, neobvyklé události (např. prodej budovy). Vykazují se na netto bázi, tedy kompenzované o související náklady.

²¹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s., 2008. s. 384. ISBN 978-80-251-1950-1.

Hospodářský výsledek však není ovlivňován všemi přínosy. Jsou za ně totiž označovány i výsledky z přecenění aktiv směrem nahoru (zisk z držby aktiv). Záleží pak na znění jednotlivých standardů, které umožňují zvýšení účetní hodnoty aktiv, zda má účetní jednotka tyto rozdíly účtovat rozvahově či výsledkově. Rozvahové zachycení výsledků z přecenění představuje opatrnější přístup, protože zabraňuje vykázání nerealizovaných zisků

Náklady

Náklady jsou charakterizovány poklesem ekonomických užitků, které vedou k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastního kapitálu vlastníkům a lze je spolehlivě ocenit.

Náklady se ve výsledovce vykáží stejně jako výnosy tehdy, kdy je možno snížení ekonomického prospěchu spolehlivě vyjádřit – v okamžiku, kdy dochází k uznání závazků, respektive k uznání úbytku či snížení hodnoty aktiv.

Podobně jako u výnosů Koncepční rámec rozlišuje:

- **Expenses** - náklady vznikající z běžných činností (pravidelných, normálních a opakujících se činností) – pro které však ani v angličtině neexistuje zvláštní termín jako protiklad k anglickému revenue; a
- **Losses** - újmy, překládané do češtiny jako ztráty, které jsou opakem přínosů (gains).

Expenses i losses jsou náklady ovlivňující hospodářský výsledek v běžném účetním období, prochází tedy výsledovkou (jsou-li zachycovány rozvahově, stávají se součástí ostatních částí úplného výsledku hospodaření), nikoliv náklady na pořízení aktiv, které jsou v angličtině označovány termínem **cost**.

2.5.2 Oceňovací báze IAS/IFRS

Koncepční rámec rozeznává čtyři základní výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky:

- 1) Historická cena (model pořizovací ceny)
- 2) Běžná cena
- 3) Realizovatelná (vypořádací) hodnota
- 4) Současná hodnota
- 5) Reálná hodnota (fair value)²²

1. Historická cena – model pořizovací ceny

Vychází z výše původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv (pořizovací cena). V případě bezúplatného nabytí aktiv v odhadnuté hodnotě, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době pořízení. Závazky se zachycují v částce peněz, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku.

2. Běžná cena

Běžná cena představuje takovou cenu, která by musela být zaplacená, pokud by se stejné (nebo obdobné) aktivum pořizovalo k datu ocenění. Přesněji by se dalo hovořit o reprodukční ceně nebo ceně obnovy, terminologie standardů v této oblasti není příliš důsledná.²³

Běžná cena odráží pohled podniku – kupce, který hodlá aktivum znovu pořídit. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutné k datu ocenění vynaložit na jejich vypořádání. Běžná cena odstraňuje nedostatek historické ceny – vztahuje se k současným tržním hodnotám.

²² Ocenění reálnou hodnotou není součástí Koncepčního rámce ale je ve stále větším rozsahu je vyžadováno jednotlivými standardy.

²³ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s., 2008. s. 384. ISBN 978-80-251-1950-1.

3. Realizovatelná (vypořádací) hodnota

Realizovatelná hodnota je vyjádřena peněžními prostředky, které by bylo možné získat prodejem aktiv. Odráží odhadovanou cenu aktiva z pozice podniku jako prodejce.

Odečtením přímých nákladů prodeje lze získat čistou realizovatelnou hodnotu. Závazky se oceňují v nediskontovaných částkách peněz, které bude potřeba dle očekávání vynaložit k jejich úhradě (vypořádací hodnoty).

4. Současná hodnota

Odráží současnou diskontovanou hodnotu budoucích čistých přítoků peněz, které lze z aktiva při běžném podnikání očekávat. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou podle očekávání nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.

Vzorec pro výpočet současné hodnoty:

$$x_0 = \frac{x_n}{(1 + i)^n}$$

Oceňování na bázi čisté současné hodnoty je vhodné použít při oceňování dlouhodobých pohledávek, dlouhodobých závazků a dlouhodobých dlužných cenných papírů, protože v těchto případech je vliv času na hodnotu peněžních prostředků podstatný.

5. Reálná hodnota – Fair value

Toto ocenění není definováno v Koncepčním rámci ale je obsaženo v mnoha standardech. IAS/IFRS reálnou hodnotou rozumí částku, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Jedná se tedy o tzv. cenu aktivního trhu, pokud takový trh existuje.

Pokud pro oceňovanou položku aktivní trh neexistuje, lze pro ocenění reálnou hodnotou použít v souladu s charakterem aktiva nebo závazku některou z těchto možností:

- Cenu poslední transakce (nedošlo-li ke změnám),
- Cenu obdobného aktiva se zohledněním rozdílů,
- Současnou hodnotu budoucích peněžních toků.

Model reálné hodnoty je využíván řadou standardů buď jako alternativní k modelu historických cen (IAS 16, 38) nebo jako model preferovaný (IAS 32, 39, 40, 41).

Převládajícím způsobem oceňování v IAS/IFRS je báze historických cen.²⁴

Oceňovací modely v průběhu držení aktiv a existence závazků

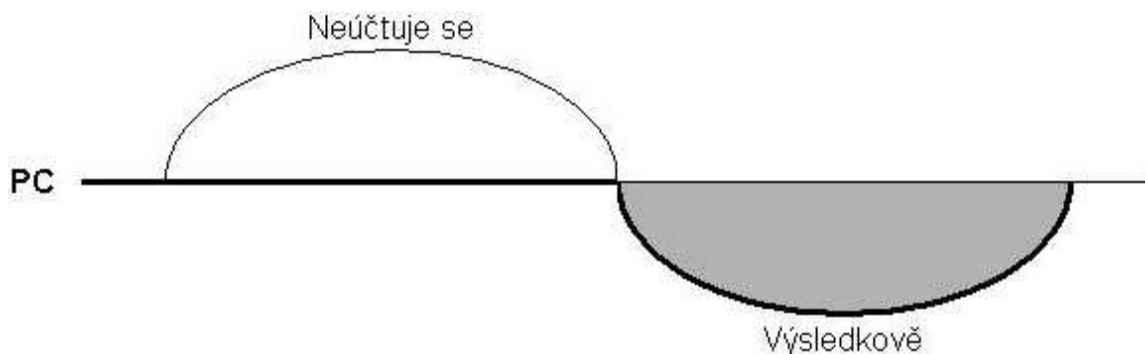
Většina aktiv a závazků je při svém prvotním zachycení v účetnictví oceňována na bázi historických cen. Standardy IAS/IFRS však pro určitá aktiva a závazky vyžadují použít již při jejich rozpoznání²⁵ jinou oceňovací bázi. Oceňování na bázi historických cen není vyhovující pro všechny položky aktiv a závazků a v takových případech může poskytovat nepravdivé informace.

V takovém případě je vhodné použít jiný model pro následné ocenění majetku a závazků k rozvahovému dni. Většina standardů požaduje nebo doporučuje oceňování stále většího počtu položek aktiv a závazků reálnou hodnotou. Z jednotlivých standardů pak vyplývají konkrétní způsoby přecenění majetku a závazků k rozvahovému dni.

²⁴ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. s. 308. ISBN 978-80-7357-366-9.

²⁵ Rozpoznání (recognition) – zachycení v účetnictví, uznání pro zobrazení v účetnictví. Rozpoznání je často používaným termínem v IFRS. Rozpoznání je v podstatě vyhodnocovací proces, zda určitá položka naplňuje definici základního prvku účetní závěrky. Položku, která má podstatné rysy základního prvku, avšak nesplňuje kritéria pro uznání, lze uvést v komentáři k účetním výkazům, pokud je pro uživatele relevantní.

Model pořizovací ceny (Cost model)



Obr. 1 Model pořizovací ceny (Cost model), zdroj: [KRUPOVÁ]

Při použití modelu pořizovacích cen se vychází z historických cen a ze zásady opatrnosti. Oceňování na bázi historických cen vychází ze skutečnosti, že hospodářské operace zachycené v účetních výkazech se již uskutečnily a jejich důsledky byly v době vzniku objektivně měřitelné.²⁶

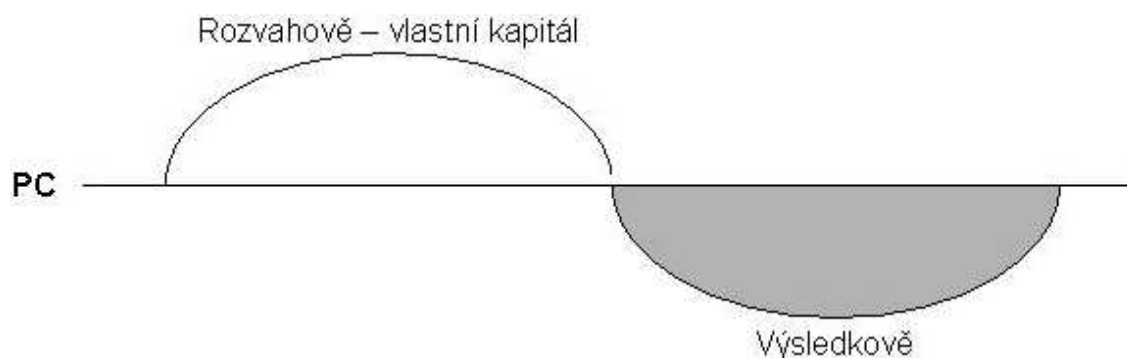
Lze zde uplatnit techniku LCM (Lower of Cost or Market), kdy je majetek oceňován v nižší z hodnot historické (pořizovací) a tržní ceny. Jak je z obrázku patrné, je v tomto modelu zakázáno přeceňovat majetek směrem nahoru (tedy nad pořizovací cenu).

Dojde-li ke snížení hodnoty majetku, je třeba snížit hodnotu takto oceňovaného majetku a toto snížení zachytit výsledkově – jako ztrátu ze snížení hodnoty majetku do období, kdy ke snížení došlo. Jde o období opravných položek k majetku v české účetní legislativě. Případné opětovné zvýšení hodnoty majetku je pak nutno opět výsledkově zachytit – maximálně však do výše historické ceny snížené o oprávky.

Tento model je nejčastěji používaným nástrojem oceňování u většiny majetku. Avšak zpětné zvýšení hodnoty aktiv, které IAS/IFRS umožňují, je jedním z bodů, ve kterých se IAS/IFRS odlišují od US GAAP. Ty totiž zpětné zvýšení hodnoty aktiv při jejich ocenění historickou cenou striktně odmítají. Vzhledem k přetrvávajícím rozdílům mezi

²⁶ KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví – Světový koncept IFRS/IAS*. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.

Model přecenění (Revaluation model)



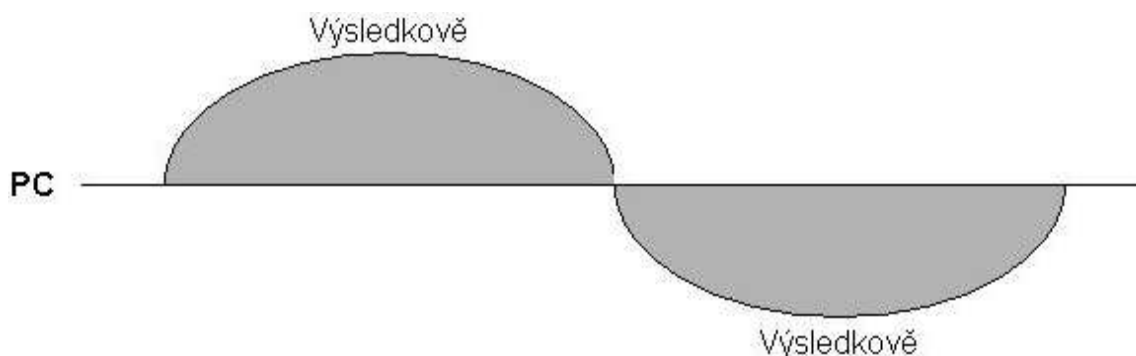
Obr. 2 Model přecenění (Revaluation model), zdroj: [KRUPOVÁ]

Při použití modelu přecenění na reálnou hodnotu je po prvotním rozpoznání a účetním zachycení položky aktiv nebo závazků tato položka pravidelně přeceňována na aktuální reálnou hodnotu. Rozdíl, který vzniká při přecenění, je následně zachycen v návaznosti na postup upravený konkrétním standardem. Jak je vidět, tento model umožňuje přecenění na reálnou hodnotu směrem nahoru i dolů (IAS 16 a IAS 38).

Zvýšení ceny oproti ceně pořizovací snížené o oprávky se zachytí rozvahově (souvztažně s fondem z přecenění), naproti tomu snížení ceny se zachytí výsledkově.

V podnikové praxi je tento model podstatně méně využíván než model pořizovací ceny. Menší využití je dáno větší finanční a časovou náročností tohoto přecenění a také tím, že přecenění směrem nahoru má za následek odepisování z vyšší částky a následné vykázání nižšího zisku. Z těchto důvodů je toto přecenění používáno nejčastěji u pozemků, protože nejsou předmětem odpisování.

Model reálné hodnoty (výsledkový)

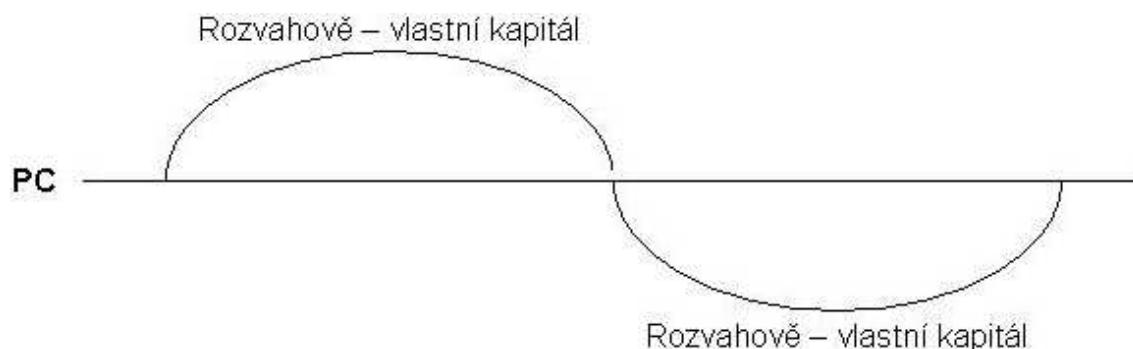


Obr. 3 Model reálné hodnoty - výsledkový , zdroj: [KRUPOVÁ]

Standardy IAS/IFRS vyžadují některé typy finančních nástrojů a zemědělská aktiva ocenit reálnou hodnotou. Použití tohoto modelu zachycuje přecenění majetku vždy výsledkově (jak směrem nahoru, tak směrem dolů), tzn. že je ovlivňován výsledek hospodaření v daném období, kdy k přecenění dochází. Konkrétní metodické postupy použití reálné hodnoty a oceňování jsou upraveny v příslušných standardech (IAS 39, IAS 40, IAS 41).

Standard IAS 40 – *Investice do nemovitostí* umožňuje použití tohoto modelu jako jednu ze dvou možností k oceňování investic do nemovitostí (společnost může zvolit k ocenění model pořizovací ceny). Účtuje-li společnost o pozemcích nebo budovách, je nutné důsledně posoudit, zda k jejich zachycení použít standard IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 40 – *Investice do nemovitostí*, neboť jak vyplývá z uvedených modelů, je v rámci těchto standardů oceňování řešeno odlišně.

Model reálné hodnoty (rozvahový)²⁷



Obr. 4 Model reálné hodnoty - rozvahový , zdroj: [KRUPOVÁ]

V tomto modelu jsou změny v reálné hodnotě zachycovány rozvahově, ve vlastním kapitálu. Zachycení přecenění tímto způsobem využívá IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování* pro ocenění finančních nástrojů k prodeji. Tyto finanční nástroje mají v rámci standardu IAS 93 specifické požadavky na účtování ztrát ze snížení hodnoty, které se zachycují výsledkově.

2.6 Účetní závěrka dle IAS/IFRS

Standard IAS 1 se věnuje obecným požadavkům na sestavení účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS s cílem sjednotit požadavky na obsah účetní závěrky a zajištění srovnatelnosti závěrek jak mezi podniky, tak i srovnatelnost závěrek jednoho podniku v čase. Standard vytyčuje základní požadavky na sestavení a obsah účetní závěrky a nezahrnuje specifika účetního zobrazení jednotlivých oblastí, kterým se věnují samostatné standardy.

Standard byl od roku 1998 několikrát novelizován, přičemž poslední úpravy nabyly účinnosti k 1.1.2009.

²⁷ Na rozdíl od pojmů *Cost model*, *Fair value model* a *Revaluation model*, není pojem *Rozvahový model reálné hodnoty* oficiálním pojmem obsaženým v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví.

Součástí účetní závěrky dle IAS 1 jsou:

- Rozvaha – Výkaz o finanční pozici,²⁸
- Výkaz o úplném výsledku hospodaření,
- Výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- Výkaz peněžních toků²⁹
- Komentář k účetním výkazům (v ČR termín příloha)

Rozvaha

Standard neobsahuje povinný formát rozvahy. Na účetní jednotce tedy záleží, zda zvolí horizontální či vertikální formát rozvahy a do jisté míry také podrobnost jednotlivých položek zveřejňovaných samostatně. Rozvaha ale musí vždy obsahovat název výkazu, identifikaci vykazující účetní jednotky, informaci, zda jde o konsolidovanou či individuální rozvahu, datum sestavení rozvahy, vykazovací měnu a číselný řád uváděných položek.

Rozvaha může rozlišovat dvoudobá a krátkodobá aktiva a závazky. Přestože toto členění není závazné, je v praxi nejvíce používáno, přičemž kritériem pro členění rozlišení mezi dlouhodobými a krátkodobými aktivy a závazky je buď doba 12 měsíců nebo délka výrobního cyklu.

Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Do konce roku 2008 byla součástí účetní závěrky výsledovka, která vykazovala položky zachycované výsledkově a neobsahovala položky zachycené rozvahově přímo ve vlastním kapitálu. Novela standardu IAS 1 požaduje oddělení a samostatné vykazování položky úplného výsledku hospodaření dosaženého účetní jednotkou za uplynulé účetní období a položek, které ovlivnily jeho výši v rámci samostatného výkazu o úplném výsledku hospodaření. Tento výkaz má informovat investory o celkové výkonnosti účetní jednotky.

²⁸ Od 1.1.2009 byl termín *balance sheet* (rozvaha) nahrazen termínem *statement of financial position* (výkaz o finanční pozici). Dle IAS 1 tak lépe reprezentuje obsah výkazu. IAS 1 však umožňuje účetním jednotkám, aby i nadále používaly tradiční označení rozvaha. Nové označení výkazu tedy není závazné.

²⁹ Výkazu peněžních toků se podrobně věnuje samostatný standard IAS 7 – Výkaz peněžních toků.

Účetní jednotka může prezentovat informace o úplném výsledku hospodaření:

- 1) Souhrnným výkazem o úplném výsledku, který obsahuje informace zveřejňované ve výsledovce a je rozšířen o příslušné rozvahové transakce,
- 2) Dvěma samostatnými výkazy:
 - výsledovka (kde jsou vykazovány výsledkově účinné transakce),
 - výkazu o úplném výsledku hospodaření.(nevýsledkově účtované transakce).

Při druhém způsobu na sebe oba výkazy navazují – výkaz o úplném výsledku hospodaření přebírá zisk či ztrátu z výsledovky a doplňuje ostatní výsledky hospodaření, které jsou součástí úplného výsledku hospodaření.

Základní položky výsledovky jsou výnosy a náklady. Účetní jednotka si může zvolit členění výsledovky druhové nebo účelové. Přesný formát výsledovky není stanoven. Při použití účelového členění nákladů, však musí účetní jednotka dodatečně zveřejnit také informace o druhovém členění nákladů (odpisy, mzdy a ostatní osobní náklady), protože jsou důležité z hlediska predikce vývoje cash flow.

Výkaz peněžních toků

Standards IAS/IFRS vyžadují prezentaci informací o peněžních tocích, které se uskutečnily během období, za které se sestavuje účetní závěrka. Uživatelům účetní závěrky umožňuje získat přehled o tom, zda pro financování činnosti podniku bylo použito interních zdrojů z výdělečné činnosti nebo externích ve formě půjčky a jak byly tyto prostředky podnikem využity.

Výkaz musí být strukturován dle peněžních toků z provozní, investiční a finanční činnosti a může být sestaven přímou nebo nepřímou metodou.³⁰ Podrobněji se výkazu peněžních toků věnuje standard IAS 7.

³⁰ Přímá metoda vykazuje peněžní toky jako peněžní příjmy a výdaje. Nepřímá metoda vykazuje peněžní toky na základě úpravy disponibilního výsledku hospodaření o transakce nepeněžní povahy.

Komentář k účetním výkazům

Komentář (příloha) je velice obsáhlá a podrobná. Musí obsahovat informace o tom, podle jakých standardů byly výkazy sestaveny,³¹ dále informace, které nejsou obsaženy v jiných výkazech a dodatečné informace, které nejsou uvedeny přímo ve výkazech ale které jsou nutné pro věrné zobrazení.

Komentář k účetním výkazům má následující strukturu:

- Prohlášení o shodě s IAS/IFRS – účetní jednotky, jejichž závěrka je sestavena v souladu s IAS/IFRS, musí tuto skutečnost jasně deklarovat,
- Prohlášení o oceňovacích základnách a aplikovaných účetních politikách,
- Doplnující informace k jednotlivým položkám rozvahy, výsledovky, výkazu peněžních toků a výkazu změn ve vlastním kapitálu,
- Jiná zveřejnění, obsahující nejistoty, závazky a jiné finanční informace,
- Ostatní zveřejnění, pokud nejsou publikována jinde (sídlo, právní forma jednotky atd.)

³¹ Jednotlivé standardy vstupují v účinnost nějakou dobu po svém přijetí (zpravidla 12 měsíců), avšak umožňují i dřívější aplikaci než od data účinnosti. Účetní jednotka tedy musí zveřejnit, podle jakých pravidel svoji účetní závěrku sestavila.

2.6.1 Vzorové formáty výkazů dle IAS/IFRS

Výkaz o finanční pozici - Rozvaha (v tis. Kč)

| | 2008 | 2007 |
|-----------------------------------|----------|----------|
| AKTIVA | | |
| Dlouhodobá aktiva | | |
| Pozemky, budovy a zařízení | X | X |
| Investice do nemovitostí | X | X |
| Goodwill | X | X |
| Nehmotný majetek | X | X |
| Obchodní a jiné pohledávky | X | X |
| Odložená daňová pohledávka | X | X |
| Ostatní aktiva | X | X |
| Dlouhodobá aktiva celkem | X | X |
| Krátkodobá aktiva | | |
| Zásoby | X | X |
| Obchodní a jiné pohledávky | X | X |
| Pohledávka z titulu daně z příjmů | X | X |
| Ostatní finanční aktiva | X | X |
| Peníze a peněžní ekvivalenty | X | X |
| Ostatní aktiva | X | X |
| Krátkodobá aktiva celkem | X | X |
| Aktiva celkem | X | X |

Tabulka 2: Vzor výkazu o finanční pozici - Rozvaha, aktiva, zdroj [VAŠEK]

| | 2008 | 2007 |
|---|----------|----------|
| VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY | | |
| Vlastní kapitál | | |
| Emitovaný kapitál | X | X |
| Nerozdělené výsledky | X | X |
| Kumulovaný ostatní úplný výsledek | X | X |
| Vlastní kapitál přiřaditelný vlastníkůům mateřské společnosti | X | X |
| Nekontrolní podíly | X | X |
| Vlastní kapitál celkem | X | X |
| Dlouhodobé závazky | | |
| Dlouhodobé půjčky | X | X |
| Ostatní finanční závazky | X | X |
| Obchodní a jiné závazky | X | X |
| Odložený daňový závazek | X | X |
| Rezervy | X | X |
| Odložené výnosy a ostatní závazky | X | X |
| Dlouhodobé závazky celkem | X | X |
| Krátkodobé závazky | | |
| Obchodní a jiné závazky | X | X |
| Krátkodobé půjčky | X | X |
| Ostatní finanční závazky | X | X |
| Rezervy | X | X |
| Splatná daň z příjmů | X | X |
| Odložené výnosy a ostatní závazky | X | X |
| Závazky přímo související s aktivy drženými k prodeji | X | X |
| Krátkodobé závazky celkem | X | X |
| Závazky celkem | X | X |
| Vlastní kapitál a závazky celkem | X | X |

Tabulka 3: Vzor výkazu o finanční pozici - Rozvaha, pasiva, zdroj [VAŠEK]

Výkaz úplného výsledku (v tis. Kč)

| | 2008 | 2007 |
|--|----------|----------|
| Tržby | X | X |
| Výnosy z investic | X | X |
| Ostatní zisky a ztráty | X | X |
| Prodané zboží | X | X |
| Spotřeba materiálu a surovin | X | X |
| Náklady na zaměstnance | X | X |
| Odpisy | X | X |
| Ostatní náklady | X | X |
| Finanční náklady | X | X |
| Zisk před zdaněním | X | X |
| Daň ze zisku | (X) | (X) |
| Zisk za rok | X | X |
| Ostatní úplný výsledek | | |
| Kurzové rozdíly z převodu zahraničních jednotek | X | X |
| Realizovatelná finanční aktiva | X | X |
| Zajištění peněžních toků | X | X |
| Zisky z přecenění majetku | X | X |
| Pojistně-matematické zisky (ztráty) u plánů definovaných požitků | X | X |
| Podíl na ostatním souhrnném výsledku přidružených podniků | X | X |
| Daň ze zisku týkající se složek ostatního úplného výsledku | X | X |
| Ostatní úplný výsledek za období po zdanění | X | X |
| Celkový úplný výsledek za rok | X | X |
| Zisk připadající | | |
| Vlastníkům mateřské společnosti | X | X |
| Menšinovým podílům | X | X |
| Celkový úplný výsledek připadající | | |
| Vlastníkům mateřské společnosti | X | X |
| Menšinovým podílům | X | X |
| Zisk na akcii | | |
| Základní | X | X |
| Zředěný | X | X |

Tabulka.4: Vzor výkazu úplného výsledku, zdroj [VAŠEK]

Výkaz změn vlastního kapitálu (tis. Kč)

| Výkaz změn vlastního kapitálu (tis. Kč) | | | | | | | | | | |
|---|------------------|-------------------|--------|----------------------|---|--------------------------------|---------------------------|---|--|-----------------|
| | Základní kapitál | kapitál mimo o Zk | vozený | Nerozdělené výsledky | Kurzové rozdíly z převodu zahraničních jednotek | Realizovatelná finanční aktiva | Zisky z přecenění majetku | Pojistně-matematické zisky (ztráty) u plnění doložených požitků | Podíl na ostatním úplném výsledku přidružených podniků | Vlastní kapitál |
| Zůstatek k 31.12.2007 | | | | | | | | | | |
| Změny v kapitálu 2008 | | | | | | | | | | |
| Dividendy | | | | | | | | | | |
| Emise kapitálu | | | | | | | | | | |
| Celkový úplný výsledek | | | | | | | | | | |
| Zůstatek k 31.12.2008 | | | | | | | | | | |
| Změny v kapitálu 2009 | | | | | | | | | | |
| Dividendy | | | | | | | | | | |
| Emise kapitálu | | | | | | | | | | |
| Celkový úplný výsledek | | | | | | | | | | |
| Zůstatek k 31.12.2009 | | | | | | | | | | |

Obr. 5 Výkaz změn vlastního kapitálu , zdroj: [VAŠEK]

Výkaz peněžních toků (v tis. Kč)

| | 2008 | 2007 |
|---|----------|----------|
| Peněžní tok z provozních činností | | |
| Zisk za období | X | X |
| Úpravy o: | | |
| Daňový náklad | X | X |
| Odpisy | X | X |
| Ztráta ze snížení hodnoty dlouhodobých aktiv | X | X |
| Ztráta ze snížení hodnoty pohledávek | X | X |
| Kurzové ztráty (zisky) | X | X |
| Úrokové výnosy | X | X |
| Úrokové náklady | X | X |
| Ztráta (zisk) z prodeje dlouhodobých aktiv | X | X |
| (zvýšení) snížení obchodních a jiných pohledávek | X | X |
| (zvýšení) snížení zásob | X | X |
| Zvýšení (snížení) obchodních a jiných závazků | X | X |
| Zvýšení (snížení) jiných závazků | X | X |
| Přijaté úroky | X | X |
| Zaplacené úroky | X | X |
| Zaplacené daně ze zisku | X | X |
| Čisté peníze z provozních činností | X | X |
| Peněžní tok z investičních činností | | |
| Výdaj spojený s nákupem zařízení a nehmotných aktiv | X | X |
| Příjem z prodeje zařízení a nehmotných aktiv | X | X |
| Výdaje spojené s pořízením finančních aktiv | X | X |
| Přijaté úroky | X | X |
| Přijaté dividendy | X | X |
| Čisté peníze použité v investičních činnostech | X | X |
| Peněžní tok z financování | | |
| Příjem z emise základního kapitálu | X | X |
| Výdaje spojené s náklady na emisi základního kapitálu | X | X |
| Příjem z půjček a úvěrů | X | X |
| Splátky půjček a úvěrů | X | X |
| Úhrady závazků z finančních leasingů | X | X |
| Zaplacené dividendy | X | X |
| Čisté peníze použité ve financování | X | X |
| Čisté zvýšení peněz a peněžních ekvivalentů | X | X |
| Peníze a peněžní ekvivalenty na počátku období | X | X |
| Peníze a peněžní ekvivalenty na konci období | X | X |
| Dopady změn měnových kurzů | X | X |
| Peníze a peněžní ekvivalenty na konci období | X | X |

Tabulka 5: Vzor výkazu peněžních toků, zdroj [VAŠEK]

Výkaz peněžních toků podle dodatku A k IAS 7

Přímá metoda sestavení výkazu peněžních toků

| | | 2008 |
|---|-----|----------|
| Peněžní tok z provozních činností | | |
| Peněžní příjmy od zákazníků | X | |
| Peněžní výdaje dodavatelům a zaměstnancům | - X | |
| Peněžní prostředky tvořené z provozních operací | X | |
| Placené úroky | - X | |
| Placené daně ze zisku | - X | |
| Čisté peněžní prostředky z provozních činností | | X |
| Peněžní toky z investičních činností | | |
| Pořízení dceřiného podniku X, sníženo o pořízené peněžní prostředky | - X | |
| Nákup pozemků, budov a zařízení | - X | |
| Výtěžek z prodeje pozemků, budov a zařízení | X | |
| Přijaté úroky | X | |
| Přijaté dividendy | X | |
| Čisté peněžní prostředky z investičních činností | | X |
| Peněžní prostředky z financování | | |
| Výtěžky z emise akcií vlastního kapitálu | X | |
| Výtěžky z dlouhodobých výpůjček | X | |
| Platba závazků z finančního leasingu | - X | |
| Placené dividendy | - X | |
| Čisté peněžní prostředky z financování | | X |
| Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů | | X |
| Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období | | X |
| Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období | | X |

Tabulka 6: Vzor výkazu peněžních toků podle dodatku A k IAS 7 – přímá metoda, zdroj [VAŠEK]

Nepřímá metoda sestavení výkazu peněžních toků

| | | 2008 |
|---|-----|----------|
| Peněžní tok z provozních činností | | |
| Zisk před zdaněním | X | |
| Úpravy o: | | |
| Odpisy | X | |
| Kurová ztráta | X | |
| Investiční výnosy | - X | |
| Úrokové náklady | X | |
| Zvýšení obchodních a jiných pohledávek | - X | |
| Snížení zásob | X | |
| Snížení obchodních závazků | - X | |
| Peněžní prostředky tvořené z provozních operací | X | |
| Placené úroky | - X | |
| Placené daně ze zisku | - X | |
| Čisté peněžní prostředky z provozních činností | | X |
| Peněžní toky z investičních činností | | |
| Čistá platba za dceřiný podnik | - X | |
| Nákup pozemků, budov a zařízení | - X | |
| Výtěžek z prodeje pozemků, budov a zařízení | X | |
| Přijaté úroky | X | |
| Přijaté dividendy | X | |
| Čisté peněžní prostředky z investičních činností | | X |

| | | |
|---|------------|----------|
| Peněžní prostředky z financování | | |
| Výtěžky z emise akcií vlastního kapitálu | X | |
| Výtěžky z dlouhodobých výpůjček | X | |
| Platba závazků z finančního leasingu | - X | |
| Placené dividendy | - X | |
| Čisté peněžní prostředky z financování | | X |
| Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů | | X |
| Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období | | X |
| Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období | | X |

Tabulka 7: Vzor výkazu peněžních toků podle dodatku A k IAS 7 – nepřímá metoda, zdroj [VAŠEK]

3. Analýza problému a současné situace

Aplikace standardů IAS/IFRS v českých podmínkách znamená zásadní změnu účetního vykazování, která mění pohled na samotnou podstatu řady ekonomických transakcí a může mít vliv jak na hospodářské výsledky společnosti, i na její následnou efektivní daňovou povinnost. Velmi lehce se při vykazování podle standardů IAS/IFRS může totiž stát, že firma vykazující podle české legislativy zisk, při použití standardů IAS/IFRS naopak vykáže ztrátu.

To s sebou samozřejmě nese nejen pozitivní, ale i negativní dopady na vnímání firmy zvenčí a výrazným způsobem determinuje rozhodování managementu nebo finančních analytiků, neboť vykazání jiných hodnot dle pohledu českých předpisů a standardů IAS/IFRS přináší také jiné výsledky v ukazatelích finanční analýzy podniku.

Význam závěrek českých podniků sestavených podle IAS/IFRS v poslední době narůstá. Příčinou je především silnější orientace podniků na kapitálový trh. Ze strany investorů jsou na management kladeny vysoké nároky na poskytování přesných, nezkreslených a vypovídacích informací o výkonnosti společností. Z tohoto hlediska je schopnost správné aplikace IAS/IFRS pro ekonomické pracovníky podniků zásadní.

3.1. Požadavky vybraných standardů mezinárodního účetního výkaznictví

3.1.1 IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Tento standard používají účetní jednotky tehdy, pokud poprvé přijímají standardy IAS/IFRS. Standard obsahuje určitý návod, postup, jak by měly účetní jednotky postupovat, aby jejich první účetní závěrka dle IAS/IFRS byla v souladu se standardy. IFRS 1 byl publikován v červnu roku 2003 a vznikl jako reakce na nařízení Evropské komise 1606/2002, kdy některým účetním jednotkám vznikla povinnost sestavovat své konsolidované účetní závěrky dle IAS/IFRS od roku 2005.

Standard vysvětluje postupy, které musí účetní jednotka při prvním přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví dodržet.

Každá účetní závěrka sestavená dle IAS/IFRS musí obsahovat tzv. srovnatelné období, to znamená, že první účetní závěrka sestavená dle IAS/IFRS musí obsahovat minimálně dvě účetní období. Za tímto účelem je nutné identifikovat datum přechodu na IAS/IFRS. Pokud chce společnost přejít na IFRS k 31.12.2008, musí nejprve sestavit zahajovací rozvahu a konečnou závěrku za rok 2007. Datem přechodu na IFRS je pro jednotku pak 1.1.2007, ke kterému musí sestavit zahajovací rozvahu podle IFRS.

Jelikož se standardy celkem často upravují, novelizují, stanovuje IFRS 1 požadavek, aby účetní jednotka aplikovala ty standardy, které jsou účinné k datu vykazání první závěrky podle IFRS.

V rámci IFRS 1 musí účetní jednotka v počáteční rozvaze podle IFRS uskutečnit určité úpravy (odstranit položky, které nesplňují definici aktiv nebo závazků a naopak zařadit taková aktiva a závazky, jejichž vykazání IAS/IFRS požadují). Všechny úpravy, které jsou nezbytným předpokladem ke správnému přechodu na IAS/IFRS, musí být vykazány ve vztahu k vlastnímu kapitálu, a to nejčastěji jako nerozdělený zisk nebo ztráta.³²

Při převodu rozvahy sestavené dle národní legislativy na IFRS se účetní jednotka může rozhodnout, zda využije některou z následujících **volitelných výjimek**:

- Podnikové kombinace
- Reálná hodnota nebo přecenění jako domnělá pořizovací cena
- Zaměstnanecké požitky
- Kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn
- Zjednodušené účtování složených finančních nástrojů
- Aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných podniků
- Závazky související s vyřazením zahrnuté do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení
- Klasifikace dříve uznaných finančních nástrojů

³² BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. s. 308. ISBN 978-80-7357-366-9

Podnikové kombinace

Účetní jednotka nemusí retrospektivně aplikovat standard IFRS 3 – *Podnikové kombinace* na kombinace uskutečněné před datem přechodu na IFRS. V případě, že se společnost rozhodla dřívější podnikové kombinace zachytit v souladu s IFRS 3, musí pak tento standard aplikovat na všechny následné podnikové kombinace, a také aplikovat standard IAS – 36 *Snížení hodnoty aktiv* a IAS 38 – *Nehmotná aktiva*.

Reálná hodnota nebo přecenění jako domnělá pořizovací cena

Účetní jednotka může k datu přechodu ocenit položky pozemků, budov a zařízení (IAS 16), investic do nemovitostí (IAS 40) a nehmotná aktiva (IAS 38) reálnou cenou a považovat ji tak za domnělou pořizovací cenu k tomuto datu.

Zaměstnanecké požítky

Účetní jednotka se může rozhodnout, zda použije metodu rozpětí, jejíž použití může ponechat některé zisky nebo ztráty nevykázané z důvodu uplatnění pojistné matematiky.

Druhou možností pro účetní jednotku je vykázat všechny kumulované zisky nebo ztráty vyplývající z uplatnění metod pojistné matematiky k datu přechodu na IFRS.

Kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn

Pokud účetní jednotka využije této výjimky, považují se k datu přechodu na IFRS veškeré kumulativní rozdíly z přepočtu cizích měn ze všech zahraničních operací za nulové a ze zisku nebo ztráty z pozbytí zahraniční operace se vyloučí rozdíly z přepočtu cizích měn, které vznikly před datem přechodu na IFRS a zahrnou se pouze pozdější rozdíly.

Zjednodušené účtování složených finančních nástrojů

Tato výjimka umožňuje nevykazovat odděleně kapitálovou složku složeného finančního nástroje (nástroj obsahující jak kapitálovou, tak i závazkovou komponentu) od kumulovaných úroků, které narostly u závazkové složky za podmínky, že závazková složka tohoto nástroje již není otevřená (tj. je splacená).

Aktiva a závazky dceřiných, přidružených a společných podniků

Účetní jednotka tato aktiva a závazky nemusí přepracovávat v samostatné závěrce dle IFRS, pokud přechází na vykazování podle IFRS dříve či později také mateřská společnost.

Závazky související s vyřazením zahrnuté do pořizovací ceny pozemků, budov a zařízení

Účetní jednotka nemusí splňovat požadavky IFRIC 1 – *Změny v existujících závazcích souvisejících s vyřazením, rekultivací a podobných závazcích*, který požaduje, aby docházelo k navýšení pořizovací ceny souvisejícího aktiva, a to v případě, že ke změnám závazků došlo před datem přechodu na IFRS.

Klasifikace dříve uznaných finančních nástrojů

Finanční nástroj může být při prvotním uznání klasifikován jako finanční aktivum nebo závazek v reálné hodnotě a vykázán proti ziskům nebo ztrátám, případně jako realizovatelné finanční aktivum.

Postup při převodu na IFRS v podnikové praxi

Převod na vykazování podle IFRS je velmi specifická záležitost a v rámci každé společnosti bude naprosto individuální, který nelze obecně algoritmizovat. Přesto lze práce při převodu na IFRS rozvrhnout do několika etap:³³

- 1) Příprava společnosti na první převod,
- 2) Analýza účetní závěrky sestavené podle české legislativy,
- 3) Analýza problémů, které nejsou obsaženy v českých účetních výkazech,
- 4) Určení hranice významnosti pro první převod,
- 5) Podrobná analýza (zjištění) peněžních částek u převáděných položek,
- 6) Volba oceňovacích základů a účetních politik,
- 7) Vlastní převod účetní závěrky na IFRS
- 8) Sestavení účetní závěrky dle IFRS včetně přílohy.

³³ KRUPOVÁ, L. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi*. Praha: I.VOX, 2009. s. 804. ISBN 978-80-86324-76-0.

Nezbytné úpravy při přechodu na vykazování v souladu s IAS/IFRS

Po analýze účetní závěrky sestavené podle české legislativy a následné aplikaci jednotlivých standardů, včetně definic jednotlivých součástí účetních výkazů obsažených v Koncepčním rámci, uskuteční účetní jednotka např. následující úpravy:

- Odstranění aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu z rozvahy, pokud nesplňují definici podle IFRS (zřizovací výdaje, výzkum, výdaje na reklamu),
- Výnosy, které nesplňují definici výnosu podle IFRS, buď časově rozliší nebo přímo odstraní z výsledovky,
- Aktiva splňující definici investice do nemovitostí podle IAS 40 bude podle tohoto standardu vykazovat,
- Položky splňující definici “krátkodobosti“ podle IAS 1 oddělí od dlouhodobého majetku nebo závazků,
- Nehmotná aktiva s tzv. neurčitelnou dobou životnosti přestane v souladu s IAS 38 odpisovat,
- U veškerých leasingových smluv určí, zda se jedná o finanční leasing a ten zahrne do rozvahy dle standardu IAS 17.

Společnost dále musí přepracovat také částku odložené daně s ohledem na účetní data vykazovaná v souladu s IAS/IFRS. Veškeré rozdíly vyplývající z převodu na IAS/IFRS se vykáží jakou součástí nerozdělených zisků minulých let.

3.1.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Tento standard pokrývá veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využívání při běžné podnikové činnosti.

IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:

- Podnik drží za účelem používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům; a
- Dle očekávání budou využívána během více než jednoho období.

Podmínky vykazání těchto aktiv:

- Je pravděpodobné, že přinesou účetní jednotce ekonomický prospěch; a
- Pořizovací náklady těchto aktiv mohou být spolehlivě určeny.

Účetní jednotka má možnost tzv. **agregace** položek stejného technicko-ekonomického určení, které nejsou významné a tyto položky sledovat a odpisovat jako celek. V případě potřeby (likvidace, prodej) jsou jednotlivé součásti tohoto celku oceněny průměrnou cenou. Účetní jednotka má však povinnost **desagregace** aktiva na více součástí (tzv. **komponentní přístup**), pokud mají jednotlivé významné části aktiva (komponenty) rozdílnou dobu použitelnosti. Součásti s rozdílnou dobou použitelnosti se odpisují odděleně.

Odpisy a snížení hodnoty

Odpisy představují systematickou alokaci pořizovací ceny (případně účetní hodnoty stanovené při přecenění) do nákladů podniku nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv.

Účetní jednotka začíná odpisovat aktivum v momentě, kdy je aktivum **způsobilé k používání**.³⁴

Výše odpisů dlouhodobých hmotných aktiv v jednotlivých obdobích závisí na:

- Výši vstupní ceny aktiva (pořizovací ceny, případně fair value),
- Délce použitelnosti (určena buď v závislosti na čase nebo předpokládaným celkovým výkonem),
- Použité metodě odpisování, která určuje průběh alokace odpisů v rámci vymezeného intervalu.

Účetní jednotka musí zohlednit situaci, pokud dojde k přecenění aktiva – aktivum se odepisuje dále z přeceněné částky.

³⁴ Na rozdíl od české úpravy není aktivum odpisováno od okamžiku jeho zařazení do užívání ale od okamžiku, kdy je aktivum k užívání způsobilé.

Co se týče **metod odpisování**, uvádí standard metodu rovnoměrných (lineárních) odpisů, metodu zmenšujícího se základu a metodu výkonových odpisů. Účetní jednotka by měla zvolit takovou metodu odpisování (v souladu s principem přiřazování nákladů souvisejícím výnosům), která nejlépe odráží proces spotřeby užitků, které jsou v aktivu obsaženy.³⁵

3.1.3 IAS 17 – Leasingy

Cílem tohoto standardu je stanovit pravidla pro zachycení a zobrazení operativních a finančních leasingu v účetních závěrkách jak z hlediska nájemce, tak i pronajímatele. IAS 17 je prvním standardem, ve kterém byla důsledně uplatněna zásada “přednost obsahu před formou”.

Skutečnosti, které obvykle vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu:

- 1) Převedení aktiva na nájemce po konci nájemní doby,
- 2) Nájemce má právo koupit aktivum za cenu podstatně nižší než fair value k datu možného odkupu, pokud je dostatečně jisté, že toto právo bude využito,
- 3) Doba leasingu je sjednána po podstatnou dobu použitelnosti aktiva, i když vlastnictví nebude převedeno,
- 4) Hodnota minimálních leasingových plateb³⁶ se na počátku leasingu rovná nebo je vyšší než fair value pronajatého aktiva
- 5) Pronajatá aktiva jsou takové zvláštní povahy, že bez větších úprav jsou pro jiného nájemce nepoužitelná.

Dalšími indikátory, které mohou vést ke klasifikaci finančního leasingu jsou:

- 1) Právo nájemce na zrušení leasingového vztahu za předpokladu, že ponese pronajímatelovy ztráty,
- 2) Zisky nebo ztráty v souvislosti s pohybem fair value u zbytkové hodnoty připadají nájemci,

³⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s., 2008. s. 384. ISBN 978-80-251-1950-1.

³⁶ Minimální leasingové platby jsou definovány jako platby, které má nájemce během doby trvání leasingu uhradit nebo na něm mohou být požadovány.

- 3) Nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je výrazně nižší než tržní nájemné.

Nájemce ve své rozvaze zachytí aktivum a dluh, a to v nižší z hodnot:

- a) Fair value pronajatého aktiva
- b) Současná hodnota minimálních leasingových plateb

Přímé výdaje související s leasingem jsou součástí vstupní ceny tohoto aktiva. Minimální leasingové splátky jsou rozvrženy mezi finanční náklad (úroky) a závazek. Leasované aktivum je u nájemce odpisováno v souladu s IAS 16. Pokud by se jednalo o operační leasing, pak jednotlivé platby představují náklad.

Pronajímatel ve své rozvaze vykáže předmět finančního leasingu jako pohledávku, která se rovná čisté investici do leasingu. S pohledávkou z titulu leasingových plateb zachází pronajímatel jako se splátkami jistiny a s finančními výnosy.

Při účetním zachycení prodeje a zpětného leasingu je rozdíl mezi prodejní cenou a účetní zůstatkovou hodnotou časově rozlišen a umořován po celou dobu trvání leasingu.

3.1.4 IAS 23 – Výpůjční náklady

Standard se věnuje účetnímu zachycení nákladů, které jsou podnikem vynakládány v souvislosti s využíváním cizích zdrojů financování. IAS 23 byl v roce 2007 novelizován s účinností od 1.1.2009 (dřívější aplikace byla umožněna). Novelizovaný standard ukládá povinnost, aby, za při splnění určitých požadavků, došlo k aktivaci výpůjčních nákladů do hodnoty pořizovaného aktiva.

V úvodních definicích standard vymezuje aktiva, do jejichž ocenění lze úrok a ostatní výpůjční náklady zahrnout, jako “způsobilá aktiva“. IAS 23 neřeší skutečné a odvozené náklady vlastního kapitálu.

Výpůjční náklady jsou úroky a ostatní náklady, které podnik vynaložil ve spojení s vypůjčením finančních prostředků.

Výpůjční náklady mohou zahrnovat:

- úroky z bankovních úvěrů a půjček,
- odpisování (amortizaci) diskontů nebo premií souvisejících s půjčkami,
- vedlejší náklady (poplatky banky za uzavření úvěrové smlouvy),
- finanční náklady z titulu finančních pronájmů uznaných v souladu s IAS 17,
- kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně v rozsahu, v němž souvisí s kurzovým přepočtem úrokových nákladů.

Účetní zachycení výpůjčních nákladů

Standard upravuje účetní zachycení a vykázání výpůjčních nákladů takto:

- a) výpůjční náklady jsou vykázány jako náklad období, ve kterém jsou vynaloženy,
- b) výpůjční náklady, které přímo souvisí s akvizicí podniku, s výstavbou nebo výrobou způsobilého aktiva, jsou aktivovány do pořizovacích nákladů na toto aktivum; jedná se o výpůjční náklady, které jsou získány účelově na pořízení daného aktiva a je pravděpodobné, že budou mít za následek budoucí ekonomické užitky pro podnik a mohou být spolehlivě zjištěny.

Aktivace výpůjčních nákladů

Do ocenění aktiva lze aktivovat jen ty výpůjční náklady, které souvisí se zdroji financování získanými přímo účelově na pořízení daného aktiva. Jedná se pouze o takové náklady, které by nevznikly, pokud by dané aktivum nebylo pořizováno. Tato podmínka umožňuje rozlišit účelově získané zdroje financování na pořízení aktiva od ostatních podnikem užívaných cizích zdrojů financování.

Přímý vztah mezi pořizovaným aktivem a příslušným zdrojem financování může být také leckdy těžko zjištělný (centrální koordinace finanční činnosti podniku, přerozdělování finančních zdrojů mezi podniky ve skupině), pak se pro určení částky výpůjčních nákladů vztahujících se k pořizovanému aktivu použije odhadu.

Pokud účetní jednotka využívá souběžně různé zdroje financování na pořízení více způsobilých aktiv, k nimž se váží různé výše výpůjčních nákladů, určí se výpůjční způsobilé pro aktivaci prostřednictvím výpočtu míry aktivace.

Míra aktivace je váženým průměrem výpůjčních nákladů, které vyplývají z nesplacených půjček podniku. Při výpočtu míry aktivace se musí vyloučit půjčky, které jsou účelově vázány přímo na pořízení konkrétního způsobilého aktiva.

Částka výpůjčních nákladů aktivována během období nesmí překročit hodnotu výpůjčních nákladů vynaložených během tohoto období.

Doba aktivování výpůjčních nákladů

Výpůjční náklady jsou aktivovány do pořizovacích nákladů způsobilého aktiva v okamžiku, kdy:

- jsou vynakládány výdaje za aktivum; jedná se o platby peněžními prostředky, převody jiných aktiv nebo převzetí úrokem zatížených závazků, výdaje jsou sníženy o všechny obdržené platby a dotace v souvislosti s aktivem,
- jsou vynaloženy výpůjční náklady,
- probíhají nezbytné činnosti k přípravě aktiva pro jeho zamýšlené použití nebo prodej (nejen fyzická výstavba aktiva ale také technické a administrativní práce).

Aktivace výpůjčních nákladů bude přerušena, pokud se přeruší aktivní příprava (pořizování) aktiva. Za přerušení pořizování se nepovažují technologicky nezbytná období klidu. Ukončení aktivace výpůjčních nákladů nastává v okamžiku dokončení všech podstatných činností nezbytných pro přípravu způsobilého aktiva pro jeho použití nebo prodej. Jde o dokončení fyzické výstavby aktiva, přičemž obvyklé administrativní práce mohou ještě pokračovat. Pokud je ukončováno aktivum po částech, které jsou samostatně použitelné, aktivace se provádí odděleně na jednotlivé části.

3.1.5 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Cílem standardu je určení pravidel pro oceňování, zachycování a vykazování nehmotných aktiv, která nejsou upravena prostřednictvím jiných standardů. Do

působnosti tohoto standardu tedy jako nehmotná aktiva spadají především výdaje na reklamu, zaškolení zaměstnanců a na výzkum a vývoj.

Za nehmotné aktivum je považováno i takové aktivum, které je obsaženo na hmotném nosiči, pokud je nehmotná složka významnější (např. software pro vedení účetnictví).

Rozpoznání nehmotného aktiva

Aby aktivum mohlo být rozpoznáno, musí splňovat definici formulovanou v Koncepčním rámci, přičemž důležitými podmínkami rozpoznání nehmotného aktiva jsou především **identifikovatelnost** a **ovládání** (kontrola) aktiva. Problematický je odhad budoucí užitečnosti aktiva a jeho ocenění.

Nehmotné aktivum je identifikovatelné, jestliže:

- je možné jej oddělit od podniku a například prodat, pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci buď samostatně nebo spolu se souvisejícími smlouvami, aktivem či závazkem; nebo
- jeho existence plyne z práva vyplývajícího ze smlouvy či zákona (bez ohledu na oddělitelnost od podniku či převoditelnost na jiný subjekt).

Kontrola nad nehmotným aktivem je standardem chápána jako přístup k budoucím ekonomickým užitkům z nehmotného aktiva plynoucího a schopnost zamezení k přístupu k těmto užitkům třetím stranám (ochrana pomocí autorských práv, patentů a licencí). Budoucí užitky jsou především výnosy z prodeje výrobků nebo služeb, úspory nákladů nebo jiné užitky plynoucí z využívání nehmotných aktiv. Tyto užitky musí být spolehlivě ocenitelné.

Oceňování v okamžiku pořízení

Při pořízení nákupem je výchozím oceněním pořizovací cena zahrnující veškeré náklady nutně vynaložené k tomu, aby mohlo být nehmotné aktivum využíváno. Do pořizovacích nákladů se nezahrnují výdaje na zaškolování zaměstnanců, reklamu spojenou s prezentací nového výrobku apod.

V případě **pořízení směnou** musí účetní jednotka rozlišit, zda se jedná o tzv. “komerční transakci” (vznikl při transakci zisk/ztráta) nebo ne. Jedná-li se o komerční transakci, je

položka získaná směnou oceněna ve fair value získaného aktiva. Nelze-li tuto určit, použije se k ocenění fair value poskytnutého aktiva. Pakliže ani tato hodnota nemůže být zjištěna, použije se k ocenění účetní hodnota poskytnutého aktiva. Pokud směnná transakce nemá komerční povahu, ocenění ve fair value se nepoužije.

Pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku

Pořizovací cena nehmotného aktiva nabytého v rámci podnikové kombinace je fair value daného aktiva k datu akvizice. Nabyvatel uzná a samostatně vykáže i taková nehmotná aktiva, která původní podnik ve své závěrečné vykazovací zprávě nevykazoval, pokud splní podmínky pro rozpoznání nehmotných aktiv.

Nejčastějšími indikátory rozpoznání nehmotného aktiva, které nabývaný podnik ve své závěrečné vykazovací zprávě nevykazoval, jsou:

- Možnost spolehlivého určení fair value aktiva, existuje-li trh s daným aktivem,
- Spolehlivý odhad fair value aktiva na základě minulých transakcí tkajících se podobných aktiv nebo diskontováním budoucích příjmů – zde se musí zvažovat otázka kontroly,
- Možnost určení doby použitelnosti nabývaného aktiva.

Nově identifikovaným nehmotným aktivem může být obchodní značka, databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj apod. Cílem tohoto přístupu je rozpoznat všechna identifikovatelná nehmotná aktiva a oddělit je od goodwillu, který není identifikovatelný a neodpisuje se, pouze je pravidelně testován na snížení hodnoty.³⁷

Doba použitelnosti nehmotného aktiva a amortizace

Standard vymezuje dvě skupiny nehmotných dlouhodobých aktiv:

- aktiva, u kterých lze určit dobu použitelnosti – jsou pravidelně amortizována,
- aktiva, u kterých dobu použitelnosti stanovit nelze, tzv. **aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti**.

³⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s., 2008. s. 384. ISBN 978-80-251-1950-1.

Pro stanovení doby použitelnosti se používá kvalifikovaný odhad, který bere v úvahu faktory jako např.:

- očekávané využití aktiva v podniku,
- typický životní cyklus aktiva,
- stabilitu odvětví, ve kterém se dané aktivum využívá.

Podnik musí vzít v úvahu všechny faktory, které mohou ovlivnit budoucí využitelnost aktiva. Pokud je doba použitelnosti odhadnutelná, podnik bude nehmotné aktivum amortizovat. Možné přístupy k amortizaci jsou v zásadě shodné s výpočtem odpisů u hmotných dlouhodobých aktiv dle standardu IAS – Pozemky, budovy a zařízení.

3.2 Národní účetní legislativa ve vztahu k IAS/IFRS

Česká účetní legislativa je upravena zejména Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen "České účetní standardy pro podnikatele"), ve znění pozdějších předpisů.

Účetní oblast je dále upravena různými opatřeními, pokyny, postupy a sděleními, které dále řeší dílčí problematiku zákona, vyhlášky nebo standardů.

Mezinárodní účetní standardy se do české účetní legislativy dostávají k 1.1.2002, prostřednictvím §19 odst. 9, který umožňuje účetním jednotkám (kromě účetní závěrky sestavené podle tohoto zákona) poskytovat účetní záznamy a informace, které jsou sestaveny podle mezinárodních účetních standardů nebo jiných mezinárodně uznávaných účetních zásad. Od 1.1.2004 nabyt účinnosti Zákon č. 437/2003 Sb., kterým se měnil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další související zákony. Ustanovení §19 odst. 9 a §23a, se změnila z možnosti na

povinnost a nabyla účinnosti dnem, ke kterému vešla v platnost Smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii.

Ustanovení těchto paragrafů jsou stále v platnosti:

§19 odst. 9: Účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

§23a - Použití Mezinárodních účetních standardů v konsolidaci

(1) Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

(2) Konsolidující účetní jednotky neuvedené v odstavci 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy použít Mezinárodní účetní standardy podle odstavce 1. V podstatě ale musí vést účetní jednotky dvoje účetnictví a to z důvodu daňových.

Účtování podle české účetní legislativy je však silně ovlivněno daňovými potřebami. Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta) vždy bez vlivu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví³⁸.

Z výše uvedeného vyplývá, že účetní jednotka v průběhu roku účtuje v souladu se zákonem o účetnictví podle IAS/IFRS, avšak pro daňové účely musí zjistit a vykázat výsledek hospodaření před zdaněním podle českých účetních předpisů. Obdobně se pak při úpravách výsledku hospodaření pro účely zjištění základu daně z příjmů podle ustanovení §23 až §33 zákona o daních z příjmů postupuje bez vlivu IAS/IFRS.

³⁸ § 23 odst. 2) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.

Hlavní obecné rozdíly mezi českým účetním systémem a IAS/IFRS

Z celkového hlediska je velmi podstatným rozdílem mezi standardy IAS/IFRS a českou účetní legislativou absence koncepčního rámce v české úpravě. Tato absence se projevuje zejména při řešení složitějších ekonomických transakcí. Český Zákon o účetnictví upravuje základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví, avšak na rozdíl od Koncepčního rámce neobsahuje vymezení základních pojmů. Jak Zákon o účetnictví, tak i Koncepční rámec srovnatelně vymezují **kvalitativní charakteristiky** účetních informací (Koncepční rámec ve vztahu k účetní závěrce, česká právní úprava pro účetní případy a záznamy), přičemž Koncepční rámec je daleko více propracovanější a ucelený.

ČÚL neřeší relevanci účetních informací – postrádá tedy požadavky ze strany uživatelů, avšak v Zákoně lze nalézt charakteristiku významnosti, která je základem relevance v Koncepčním rámci.

Požadavek na spolehlivost vymezuje Zákon spíše obecně jako věrný a poctivý obraz, úplnost a včasnost. Podle Koncepčního rámce nesmí informace obsahovat závažnou chybu, nesmí být zkreslené a zároveň musí být pro uživatele spolehlivé, musí splňovat princip převahy obsahu nad formou, nestrannosti, opatrnosti a úplnosti. Naproti tomu Zákon klade na účetnictví další kvalitativní požadavky jako správnost, průkaznost, přehlednost a zajištění trvalosti účetních záznamů.

Česká účetní legislativa není vždy cílevědomě uživatelsky orientována, kromě základní orientace na problémy finančního účetnictví se celkem podrobně věnuje úpravě vnitropodnikového účetnictví a na druhou stranu v řadě dílčích problémů převažuje daňový pohled.

Jak bylo již zmíněno, Zákonu chybí vymezení základních pojmů. Tyto jsou v současné účetní legislativě vymezeny obsahem (výčtem) účtové třídy, který ovšem ne vždy odpovídá obecně ekonomickému vymezení příslušného pojmu. Z tohoto důvodu dochází k situacím, kdy jednotlivé složky účetního výkaznictví dle české účetní legislativy nesplňují podmínky pro uznání podle IAS/IFRS (např. nehmotná aktiva

uznaná podle ČÚL, avšak neuznaná podle IAS 38 – *Nehmotná aktiva*) a naopak např. položky pozemků, budov a zařízení uznané podle IAS/IFRS nemohou být vykazovány, neboť dle české účetní legislativy nesplňují podmínky pro zařazení do aktiv.

V současné době je stále na poměrně nízké úrovni všeobecné povědomí o cílech, obsahu a metodě finančního účetnictví. Značné množství podnikatelů, manažerů i laické veřejnosti vnímá účetnictví zejména jako nástroj výpočtu daňové povinnosti. Tento přístup je však do jisté míry zapříčiněn dikcí účetní legislativy ve formě nařízení a omezení. Daleko méně se pak orientuje na otázky, které zdůrazňuje Koncepční rámec: pro koho, proč a v jaké podobě se informace finančního účetnictví poskytují, tedy preferující zájmy tzv. uživatelů účetní závěrky.

3.2.1 Vybrané rozdíly mezi českou účetní legislativou a standardy IAS/IFRS

Následující část se zabývá některými vybranými rozdíly mezi standardy IAS/IFRS a ČÚS, které v současnosti existují. Předkládaný výčet rozdílů mezi ČÚS a IAS/IFRS však vzhledem k rozsahu diplomové práce není úplný.

Obecně lze konstatovat, že ČÚS mají více charakter jakéhosi návodu a standardy IAS/IFRS jsou spíše koncepční, přičemž při důsledné analýze rozdílů a účetních metod lze směřovat k eliminaci řady odchylek. Je však nutné mít na paměti, že standardy IAS/IFRS se neustále vyvíjejí a přináší řadu změn, které mohou dát vzniknout novým rozdílům.

Finanční leasing

Standard IAS 17 definuje finanční leasing jako leasing, který přenáší v podstatě všechna rizika a přínosy spojené s vlastnictvím aktiva, přičemž vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno.³⁹ V souladu s IAS 17 je předmět finančního leasingu v rozvaze pronajímatele kapitalizován a zároveň jsou vykázány závazky

³⁹ Kritérií pro vyhodnocení leasingu jako finančního existuje více. Podstatný význam však sehrává právě přechod veškerých rizik a přínosů spojených s vlastnictvím aktiva na nájemce.

z finančního leasingu. Následně je předmět finančního leasingu odepisován po dobu životnosti a závazky z leasingu jsou úročeny.

V ČÚS se postup účtování o finančním leasingu neliší od operativního pronájmu a leasingové splátky jsou účtovány rovnoměrně do nákladů po dobu leasingu.

Interpretace IFRIC 4 stanoví, že některé smlouvy uzavřené účetní jednotkou, které nejsou z právního pohledu považovány za leasing, mohou z pohledu IFRS splňovat definici leasingu (např. některé „take-or-pay“ kontrakty či smlouvy o poskytování kapacity). V takovém případě společnost na tu část smlouvy, která se týká leasingu, aplikuje požadavky standardu IAS 17.

ČÚS neobsahují úpravu srovnatelnou s IFRIC 4 a většina dotčených smluv je v praxi účtována v souladu s právním charakterem smlouvy. Standard IAS 17 také obsahuje specifická ustanovení o prodeji a zpětném leasingu („sale and leaseback“), pro které neexistuje ekvivalentní úprava v ČÚS.

Kapitalizace finančního leasingu v účetní závěrce sestavované dle IAS/IFRS klade jisté nároky při jejím sestavování, především v souvislosti s ověřením správné klasifikace leasingu jakožto finančního, posouzením odpovídajících odpisových sazeb a ověřením použité implicitní úrokové sazby⁴⁰ při kapitalizaci leasingu.

Rezervy

Standard IAS 37 obsahuje konkrétní požadavky pro zachycování rezerv v souladu s IAS/IFRS.

Rezerva se vykáže pouze tehdy, když:

- a) účetní jednotka má současný závazek smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem konkrétní události v minulosti;
- b) je pravděpodobné, že k vyrovnání takového závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch;
- c) může být proveden spolehlivý odhad závazku

⁴⁰ Implicitní sazba – taková sazba, při níž se čistá současná hodnota rovná nule.

Některé druhy rezerv účtované společnostmi v souladu s ČÚS nesplňují výše uvedené podmínky a musí být proto pro účely sestavení závěrky dle IAS/IFRS zrušeny. Příkladem takových rezerv je rezerva na generální opravy dlouhodobého hmotného majetku, kdy společnost nemá současný závazek, neboť neexistuje smluvní či mimosmluvní povinnost provést plánované opravy majetku.

Částka vykázaná jako rezerva v souladu s IAS 37 je nejlepším odhadem výdajů potřebných k vyrovnaní současného závazku k rozvahovému dni, jinými slovy částka, kterou by k rozvahovému dni účetní jednotka vyplatila k vyrovnaní závazku, nebo převedla k tomuto datu třetí straně. V souladu s ČÚS se rezervy tvoří procentem z určeného základu, v absolutní částce nebo způsobem, jež stanoví zvláštní právní předpis.

V mnoha případech je proto výše rezervy vykázaná v souladu s ČÚS odlišná od částky požadované IAS 37 a společnost musí provést výpočet rezervy v souladu s požadavky IAS 37.

V souladu s IAS 16 zahrnuje pořizovací cena dlouhodobých hmotných aktiv i počáteční odhadované náklady na demontáž a přemístění aktiva a uvedení do původního stavu místa, kde je aktivum umístěno, pokud taková povinnost účetní jednotce vzniká při pořízení položky nebo jako důsledek používání položky během určité doby k účelům jiným než výroba zásob. Zároveň v souladu s IFRIC 1 jsou změny odhadů výše takovýchto rezerv, jež vyplývají ze změn v odhadovaném časovém plánu nebo ze změn v částce odtoku prostředků představujících ekonomický prospěch a změn v diskontní sazbě, připočteny nebo odečteny od pořizovací ceny daného aktiva.

ČÚS v současnosti neobsahují srovnatelnou úpravu a proto společnosti musí zohlednit související rozdíly při přípravě účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS. Stanovení výše rezerv také pracuje s reálnou hodnotou, diskontními sazbami atd. a požaduje tedy specifický přístup účetní jednotky k této oblasti.

Snížení hodnoty aktiv

Standardy IAS/IFRS obsahují specifické požadavky na testování a účtování snížení hodnoty aktiv. Standard IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* požaduje, aby společnost provedla test snížení hodnoty aktiv kdykoliv, kdy existují indikátory toho, že hodnota aktiv může být snížena. Zároveň standard IAS 36 požaduje pravidelné každoroční testování snížení hodnoty u goodwillu, nehmotných aktiv, která ještě nejsou k dispozici pro použití, a nehmotných aktiv s neurčitou dobou použitelnosti, a to bez ohledu na to, zda existují indikátory možného snížení hodnoty těchto aktiv. Dále standard IAS 36 požaduje, aby účetní jednotka při testování snížení hodnoty aktiv stanovila tzv. zpětně získatelnou částku aktiva, která bude získána vyšší z hodnot čisté prodejní ceny nebo hodnoty z užívání. Snížení hodnoty aktiv je zaúčtováno, pokud je zpětně získatelná částka nižší než účetní hodnota aktiva

Specifické požadavky na účtování snížení hodnot aktiv jsou obsaženy i v dalších standardech IAS/IFRS, např. v IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování* pro finanční aktiva, IAS 12 – *Daně ze zisku* pro odložené daňové aktivum, IAS 2 – *Zásoby* pro zásoby atd. České standardy takové detailní požadavky pro testování a účtování snížení hodnoty aktiv neobsahují.

Účetní ocenění aktiv před zaúčtováním snížení hodnoty je obecně odlišné od ocenění podle ČÚS, a proto se hodnota zaúčtovaného snížení hodnoty aktiv podle IAS/IFRS může lišit od částek zaúčtovaných podle ČÚS.

Odložené daně

Zásadní problematika odložených daní je v ČÚS řešena konzistentně s IFRS. Avšak není zcela eliminována možnost vzniku celé řady problematických situací, jež jsou řešeny v IAS/IFRS ale v ČÚS odpovídající detailní řešení chybí. Mezi takové situace patří například vznik odložené daně při konsolidacích či akvizicích a různých formách přecenění, nebo při prvotním rozpoznání aktiv a pasiv. Odlišně lze v obou systémech také nahlížet na postup při změně sazby v budoucích letech a s tím související postup při vykazování změny odložené daně, a to především u položek, u nichž k přechodným rozdílům pro IAS/IFRS dochází v důsledku vykazování přímo do vlastního kapitálu nebo v důsledku různých daňových úlev či rezerv.

Zvýšenou pozornost ze strany účetní jednotky si vyžadují zejména tyto případy:

- mezi IAS/IFRS a ČÚS jsou vykazovány odchylky s dopadem do výsledku hospodaření nebo vlastního kapitálu,
- ocenění mezi ČÚS a IAS/IFRS se liší,
- daňová a účetní hodnota se liší v okamžiku prvotního rozpoznání aktiva či pasiva,
- do konsolidace vstupují nerozdělené zisky dcer určené k distribuci,
- dochází ke změně sazeb v budoucích letech,
- některé položky vstupují přímo do vlastního kapitálu bez vlivu na výsledek hospodaření,
- společnost účtuje o goodwillu a alokaci kupní ceny v případě akvizice.

Řada úprav obsažená v IAS/IFRS nemá analogii v ČÚS a proto je nezbytné, aby se účetní jednotka podrobně seznámila s alternativami aplikace standardu IAS 12 – *Daně ze zisku* pro různé varianty a typy transakcí.

Obecně platí, že komplexní účetní závěrka, která obsahuje přecenění, významné úpravy s dopadem do výsledku nebo vlastního kapitálu, konsolidaci či akvizici, může vést k diametrálně odlišným řešením v oblasti odložených daní.

IAS 12 navíc obsahuje celou řadu požadavků na informace uváděné do přílohy, které nemají analogii v ČÚS a které může být obtížné sestavit (např. prezentace efektivní daně pro skupinu podniků působících ve významně odlišných daňových podmínkách) a je proto nutné, aby účetní jednotka byla schopna tato data odpovídajícím způsobem zajistit a ověřit.

Konsolidace a akvizice

U problematiky vykazování akvizic a alokace kupní ceny v úpravě dle IAS/IFRS je nutno uvést, že došlo k novelizaci standardu IFRS 3 – *Podnikové kombinace* (standard je účinný pro účetní závěrky sestavené za období počínající po 1.7.2009 včetně). Novelizovaný standard obsahuje diametrálně odlišnou úpravu ve srovnání s ČÚS a platnými konsolidačními pravidly.

S určitostí lze tvrdit, že tento novelizovaný standard vnáší do účtování a vykazování akvizic jeden ze základních rozdílů, kterými je nutné se zabývat při přípravě účetní

závěrky v souladu s IFRS. Stanovení hodnoty aktiv a pasiv včetně goodwillu u nabývané společnosti se řídí pravidly, které absolutně nemají analogii v ČÚS.

Vzhledem ke komplexnosti dané problematiky si zpracování alokace kupní ceny a podnikové kombinace často vyžaduje zapojení expertů (znalců) i použití ocenění reálnou hodnotou, verifikace odpovídajících předpokladů nebo posouzení úrovně dosažitelnosti použitých rozpočtů a odhadů. V takových situacích postupuje účetní jednotka především s ohledem na požadavky IFRS 3, přičemž je pro účetní jednotku obtížné a v některých případech prakticky nemožné sladit postup účtování o akvizici v souladu s ČÚS s požadovaným postupem dle IAS/IFRS.

Ocenění ekvivalencí v samostatné účetní závěrce

Ekvivalenční metoda se používá v IAS/IFRS pro vykazování účastí ve společných podnicích (jako jedna z možných metod vedle poměrné konsolidace, novela standardu IFRS 3 – *Podnikové kombinace* umožňuje již pouze metodu ekvivalence) a účastí v přidružených společnostech.

Na rozdíl od ČÚS není možné použít ekvivalenční metodu pro účtování o podílech v dceřiných nebo přidružených společnostech a ve společných podnicích v individuální (nekonsolidované) účetní závěrce. Aplikace ekvivalenční metody podle IAS/IFRS a podle ČÚS se významně liší. Mezinárodní standardy při aplikaci ekvivalenční metody vychází vždy z pořizovací ceny za podíl v přidružené společnosti, ke které se následně přičítá podíl na výsledku hospodaření přidružené společnosti, ovlivněný úpravami, které investor provede analogicky s metodou koupě podle IFRS 3.

ČÚS neumožňují použít ekvivalenční metodu pro zachycení podílů ve společných podnicích v konsolidované účetní závěrce, kde ČÚS vyžadují použití poměrné konsolidace. Při aplikaci ekvivalenční metody podle ČÚS se vždy vychází z podílu na vlastním kapitálu přidružené společnosti tak, jak je zachycen v knihách přidružené společnosti, bez zohlednění případných úprav, které by bylo třeba provést při aplikaci metody koupě. ČÚS vyžadují úpravy pouze v případě, kdy by odlišné metody podstatným způsobem ovlivnily pohled na ocenění majetku a závazků v konsolidované účetní závěrce.

Navíc se konsolidační rozdíl v ČÚS, který je možné chápat jako analogii goodwillu v IAS/IFRS, v konsolidované účetní závěrce odděluje od investice vykazované ekvivalenční metodou, zatímco goodwill vzniklý při koupi podílu v přidružené společnosti se v IFRS ponechává jako součást ocenění.

Podle ČÚS se v konsolidované účetní závěrce podíl na výsledku hospodaření přidružené společnosti promítá do výsledovky, zatímco v samostatné účetní závěrce se všechny změny ocenění podílu v dceřiné nebo přidružené společnosti a ve společném podniku, včetně podílu na hospodářském výsledku, promítají přímo do vlastního kapitálu.

3.4 Představení společnosti BAEST, a.s.

Pro praktickou část diplomové práce jsem získal účetní výkazy spolu s dalšími potřebnými materiály od společnosti BAEST, a. s..

Jedná se zejména o účetní závěrku dle českých standardů za rok 2008 ověřenou auditorem a výroční zprávu společnosti podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Společnost nemá povinnost vykazovat v souladu se standardy IAS/IFRS, přesto však již nějakou dobu tak činí pro svoji interní potřebu, protože uvažuje o vstupu na kapitálový trh.

Společnost BAEST, a.s. je středně velký výrobní a obchodní strojírenský podnik se širokým výrobním programem.

Společnost vznikla a na českém trhu působí již od roku 2000. Za dobu svého života změnila jméno, své sídlo i statutární orgány společnosti. Firma sídlí a má významné aktivity ve středočeském kraji.

Výrobní program společnosti je zaměřen převážně na výrobu svařovaných ocelových konstrukcí a strojů pro stavebnictví. Společnost zaměstnává 240 pracovníků a hospodáří v areálu o rozloze 17 ha, kde se nachází výrobní haly o rozloze 30.000 m² a skladovací plochy o rozloze 10.000 m², které jsou vybavené nezbytnou zdvihací a manipulační

technikou s nosností až 50 t. Výrobní program společnosti je zaměřen nejen na opakovanou výrobu, ale také na zakázkovou (malosériovou, popř. kusovou) výrobu. Firma využívá moderních systémů CAD i CAD/CAM pro zpracování výrobní dokumentace (Autocad, Autodesk Inventor 3D, etc.) a její následné využití ve výrobě. Již od roku 1998 je společnost držitelem certifikátu managementu řízení jakosti DIN EN ISO 9001, resp. DIN EN ISO 9001:2000 po recertifikačním procesu v roce 2002. Pro svařování ocelových konstrukcí jeřábů vlastní Velký svářečský průkaz SLV Saarbrücken a pro svařování tlakových nádob certifikát AD Merkblatt HP 0.

Společnost dodává své produkty také na zahraniční trhy. Podíl exportu se v letech 2000 - 2003 ustálil na úrovni 75 %. Hlavními zahraničními zákazníky jsou firmy z Německa, Francie, Rakouska, Belgie, Slovenska, Ukrajiny, Ruska a v neposlední řadě z USA. Firma dosáhla významných úspěchů a ocenění, kdy se umístila na 3. místě v soutěži "DHL - Český Exportér roku 1999" v kategorii středně velkých podniků a v roce 2002 na 1. místě ve stejné kategorii v soutěži "Exportér roku 2002" pořádané Hospodářskou komorou ČR, Svazem průmyslu pod záštitou vlády ČR.

O stabilní pozici firmy svědčí fakt, že i přes dopady ekonomické krize, které začala pociťovat již v průběhu roku 2008 se dokázala umístit na 2. místě soutěže "Firma roku 2008" v regionu Středočeského kraje.

3.5 Účetní výkazy společnosti sestavené dle české legislativy

Povinná součást účetní závěrky je složená z rozvahy, výsledovky a přílohy. Výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu jsou dle české legislativy součástí nepovinnou. Základními požadavky na české účetnictví je správné a hodnověrné zobrazení majetku, závazků a zisku či ztráty účetní jednotky. Za tímto účelem (resp. za účelem správného zjištění základu daně z příjmů) jsou také právní úpravou definovány struktury jednotlivých účetních výkazů.

Mezinárodní standardy naproti tomu žádnou formálně závaznou strukturu výkazů neudávají. Platí však zásada agregace a významnosti.

Rozvaha společnosti BAEST, a.s. k 31.12.2008 dle českých předpisů

| ROZVAHA | | | | |
|----------------------------------|--|-----------|----------|-----------|
| Ke dni 31.12.2008 (v tis. Kč) | | | | |
| Symbol | AKTIVA | Brutto | Korekce | Netto |
| | Aktiva celkem | 5 886 644 | -188 974 | 5 697 670 |
| B. | Dlouhodobý majetek | 980 317 | -103 066 | 877 251 |
| B. I. | Dlouhodobý nehmotný majetek | 9 587 | -8 674 | 913 |
| B. I. 3. | Software | 8 947 | -8 479 | 468 |
| B. I. 4. | Ocenitelná práva | 319 | -195 | 124 |
| B. I. 7. | Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek | 321 | | 321 |
| B. II. | Dlouhodobý hmotný majetek | 169 514 | -94 392 | 75 122 |
| B. II. 1. | Pozemky | 3 364 | | 3 364 |
| B. II. 2. | Stavby | 111 888 | -52 179 | 59 709 |
| B. II. 3. | Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 53 912 | -42 213 | 11 699 |
| B. II. 7. | Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek | 351 | | 351 |
| B. III. | Dlouhodobý finanční majetek | 801 215 | | 801 215 |
| B. III. 1. | Podíly v ovládaných a řízených osobách | 801 195 | | 801 195 |
| B. III. 3. | Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly | 20 | | 20 |
| C. | Oběžná aktiva | 4 767 932 | -85 908 | 4 682 024 |
| C. I. | Zásoby | 1 345 869 | -37 621 | 1 308 248 |
| C. I. 1. | Materiál | 7 314 | | 7 314 |
| C. I. 5. | Zboží | 552 995 | -36 825 | 516 171 |
| C. I. 6. | Poskytnuté zálohy na zásoby | 785 559 | -796 | 784 763 |
| C. II. | Dlouhodobé pohledávky | 203 831 | | 203 831 |
| C. II. 1. | Pohledávky z obchodních vztahů | 173 205 | | 173 205 |
| C. II. 4. | Dlouhodobé poskytnuté zálohy | 340 | | 340 |
| C. II. 6. | Jiné pohledávky | 1 545 | | 1 545 |
| C. II. 7. | Odložená daňová povinnost | 28 740 | | 28 740 |
| C. III. | Krátkodobé pohledávky | 2 058 267 | -48 287 | 2 009 980 |
| C. III. 1. | Pohledávky z obchodních vztahů | 1 842 484 | -42 848 | 1 799 636 |
| C. III. 6. | Stát -daňové pohledávky | 130 347 | | 130 347 |
| C. III. 7. | Ostatní poskytnuté zálohy | 37 999 | | 37 999 |
| C. III. 8. | Dohadné účty aktivní | 841 | | 841 |
| C. III. 9. | Jiné pohledávky | 46 596 | -5 439 | 41 157 |
| C. VI. | Krátkodobý finanční majetek | 1 159 966 | | 1 159 966 |
| C. VI. 1. | Peníze | 3 306 | | 3 306 |
| C. VI. 2. | Účty v bankách | 1 097 552 | | 1 097 552 |
| C. VI. 3. | Krátkodobé cenné papíry a podíly | 59 107 | | 59 107 |
| D. | Časové rozlišení | 138 395 | | 138 395 |
| D. I. 1. | Náklady příštích období | 138 329 | | 138 329 |
| D. I. 3. | Příjmy příštích období | 66 | | 66 |

| Symbol | PASIVA | Běžné období |
|-------------|---|--------------|
| | Pasiva celkem | 5 697 670 |
| A. | Vlastní kapitál | 978 857 |
| A. I. | Základní kapitál | 269 000 |
| A. I. 1. | Základní kapitál | 269 000 |
| A. II. | Kapitálové fondy | 358 667 |
| A. II. 3. | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazku (+/-) | 358 667 |
| A. III. | Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku | 54 321 |
| A. III. 1. | Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond | 53 800 |
| A. III. 2. | Statutární a ostatní fondy | 521 |
| A. IV. | Výsledek hospodaření minulých let | 207 803 |
| A. IV. 1. | Nerozdělený zisk minulých let | 207 803 |
| A. V. 1. | Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) | 89 067 |
| B. | Cizí zdroje | 4 713 300 |
| B. I. | Rezervy | 61 179 |
| B. I. 4. | Ostatní rezervy | 61 179 |
| B. II. | Dlouhodobé závazky | 45 575 |
| B. II. 1. | Závazky z obchodních vztahů | 45 576 |
| B. III. | Krátkodobé závazky | 3 494 805 |
| B. III. 1. | Závazky z obchodních vztahů | 2 221 532 |
| B. III. 5. | Závazky k zaměstnancům | 3 115 |
| B. III. 6. | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | 2 023 |
| B. III. 7. | Stát -daňové závazky a dotace | 18 604 |
| B. III. 8. | Krátkodobé přijaté zálohy | 211 223 |
| B. III. 10. | Dohadné účty pasivní | 106 934 |
| B. III. 11. | Jiné závazky | 41 036 |
| B. IV. | Bankovní úvěry a výpomoci | 1 556 910 |
| B. IV. 1. | Bankovní úvěry dlouhodobé | 89 428 |
| B. IV. 2. | Krátkodobé bankovní úvěry | 1 467 482 |
| C. I. | Časové rozlišení | 5 513 |
| C. I. 1. | Výdaje příštích období | 5 513 |

Tabulka 8: Rozvaha společnosti BAEST, a.s. k 31.12.2008 podle ČÚS

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2008 dle české účetní legislativy

| Symbol | | Sledované období |
|---------------|---|-------------------------|
| I. | Tržby za prodej zboží | 9 135 455 |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 7 205 702 |
| + | Obchodní marže | 1 929 754 |
| II. | Výkony | 307 797 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 306 010 |
| 3. | Aktivace | 1 786 |
| B. | Výkonová spotřeba | 1 812 534 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 18 268 |
| B. 2. | Služby | 1 794 266 |
| + | Přidaná hodnota | 425 016 |
| C. | Osobní náklady | 147 186 |
| C. 1. | Mzdové náklady | 110 243 |
| C. 2. | Odměny členům orgánů společnosti a družstva | 1 876 |
| C. 3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 32 767 |
| C. 4. | Sociální náklady | 2 300 |
| D. | Daně a poplatky | 788 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 8 433 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 14 849 |
| III. 1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | 11 754 |
| III. 2. | Tržby z prodeje materiálu | 3 095 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 17 863 |
| F. 1. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 15 407 |
| F. 2. | Prodaný materiál | 2 456 |
| G. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 36 822 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 1 473 456 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 1 492 283 |
| * | Provozní výsledek hospodaření | 209 945 |
| VI. | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | 12 659 |
| J. | Prodané cenné papíry a podíly | 5 201 |
| VII. | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | 58 143 |
| VII. 1. | Výnosy z podílu v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 58 143 |
| VIII. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | 1 385 |
| K. | Náklady z finančního majetku | 11 905 |
| M. | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | -94 |
| X. | Výsové úroky | 11 470 |
| N. | Nákladové úroky | 125 022 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 532 324 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 555 563 |
| * | Finanční výsledek hospodaření | -81 615 |
| Q | Daň z příjmů za běžnou činnost | 39 263 |
| Q. 1. | - splatná | 47 672 |
| Q. 2. | - odložená | -8 409 |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | 89 067 |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | 89 067 |

Tabulka 9: Výkaz zisku a ztráty společnosti BAEST, a.s. k 31.12.2008 podle ČÚS

3.5 Analýza českých výkazů a srovnání s požadavky standardů IAS/IFRS

ROZVAHA

Česká úprava vyžaduje mnohem detailnější přehled jednotlivých položek. Při zpracování výkazů v souladu s IAS/IFRS je tedy nutné určité položky agregovat do méně podrobného členění. Avšak v doporučeném přehledu jsou uvedeny položky, které jsou svým obsahem natolik odlišné, že je požadována jejich prezentace na samostatném řádku v rozvaze.

Rozvaha podle standardů IAS/IFRS může být uspořádána v členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky, kdy aktiva, držená za účelem prodeje nebo vlastní spotřeby v rámci normálního provozního cyklu, aktiva a závazky držené za účelem obchodování nebo jejichž realizace se očekává během dvanácti měsíců od rozvahového dne, jsou vykazovány jako krátkodobé, ostatní jako dlouhodobé.

Pozemky, stavby a samostatné movité věci se vykazují pod položkou pozemky, budovy a zařízení. Pokud by účetní jednotka měla v plánu některé z vlastněných staveb pronajímat, musely by být překlasifikovány a zatříděny do položky investice do nemovitostí. Do majetku je dle IAS/IFRS dále zařazen také majetek pořízený formou finančního leasingu. Cenné papíry a podíly (včetně vyplacených záloh na ně) se vykazují jako realizovatelná finanční aktiva – finanční investice (available for sale).

V rozvaze dle IAS/IFRS jsou pohledávky za upsaný vlastní kapitál, pohledávky za zaměstnanci, daňové pohledávky vůči státu vykazovány v položce Pohledávky z obchodního styku. Obchodní pohledávky jsou vykazovány v netto hodnotě, tedy snížené o vytvořené opravné položky. Pohledávky z obchodního styku zahrnují také zálohy na zboží, materiál a služby na rozdíl od české legislativy, která vyžaduje rozčlenění na jednotlivé položky. Pod položkou zásoby jsou v IAS/IFRS vykazovány zásoby vlastní výroby i zásoby nakupované.

Rozvaha dle IAS/IFRS dále zařazuje mezi pohledávky také dohadné účty aktivní a náklady a příjmy příštích období, které se v české úpravě vykazují samostatně pod časovým rozlišením. Dlouhodobé pohledávky se také agregují do položky pohledávek

bez potřeby podrobnějšího členění. Tak jako pohledávky, ani závazky nepožadují dle IAS/IFRS podrobnější členění v položce závazky z obchodního styku a jiné závazky. Tato položka tak obsahuje závazky z obchodních vztahů, vydaných dluhopisů nebo přijatých záloh či časového rozlišení. Samostatně musí být uvedeny finanční závazky (půjčky, bankovní úvěry), splatné daňové závazky a pohledávky, odložené daňové pohledávky a závazky a rezervy. Vlastní kapitál potom agreguje vlastní akcie, základní kapitál a změny vlastního kapitálu. IAS/IFRS nerozlišují rozdíly z kurzových přepočtů a ostatních fondů.

Při vykazování sociálního fondu je nutné mít na paměti, že z rozvahy musí být vyloučeny sociální fondy a jejich čerpání musí být zachyceno ve výsledovce jako náklad běžného období.

Z rozvahy vyplývá, že společnost pořizuje dlouhodobý nehmotný majetek vlastními silami. Při vykazování podle standardů IAS/IFRS je nutné zohlednit standard IAS 38 – *Nehmotná aktiva*, který požaduje rozlišovat mezi fází výzkumu a fází vývoje s tím, že umožňuje aktivum rozpoznat až ve fázi vývoje, kdy je možné dostatečně prokázat, že původně výzkumná činnost bude úspěšně dokončena a bude v budoucnu přinášet užitek podniku. Aktivum se poté oceňuje pořizovacími náklady, které zahrnují veškeré náklady vynaložené od okamžiku, kdy bylo aktivum rozpoznáno.

Účetní jednotka po důkladném přezkoumání interně generovaného nehmotného aktiva usoudila, že splňuje požadavky pro vykazování, jedná se tedy již o fázi vývoje.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

Ani výkaz zisku a ztráty podle IAS/IFRS nemá přesně určen formát⁴¹, avšak klade požadavky na minimální obsah a je také poměrně stručnější než výkaz dle české legislativy. Účetní jednotka sestavuje výkaz zisku a ztráty podle IAS/IFRS v účelovém členění, které má větší vypovídací schopnost v oblasti výrobních a průmyslových

⁴¹ Účetní jednotka může zvolit jednu ze čtyř variant výkazu zisků a ztrát: prioritní klasifikace nákladů (druhovému nebo účelovému) nebo formální uspořádání položek (podobně jako u rozvahy vertikální nebo horizontální).

podniků, protože dává uživateli informaci o tom, na jaký účel byly náklady vynaloženy a umožňuje se přesvědčit, zda nebyly neefektivně vyplývány.

Pokud však účetní jednotka sestavuje účelové členění výkazu zisku a ztráty, musí v příloze zveřejnit informace hlavně o odpisech, mzdách a ostatních osobních nákladech. Ostatní a finanční náklady jsou ve výkazu zisku a ztráty podle IAS/IFRS vykazovány v netto hodnotě, tedy kompenzované za použití rozumné báze.

Ilustrací odlišného pojetí nákladů a výnosů v systému IAS/IFRS a českého účetnictví může být způsob zachycení aktivace zásob vlastní výroby, kdy české pojetí změnou stavu výrobků zachycuje ve finančním účetnictví výnos, zatímco IAS/IFRS díky rozlišení nákladů na costs a expenses zachycují změnu stavu výrobků jako náklad v hodnotě rozdílu právě mezi costs a expenses. V Českém pojetí tak dochází ke kombinaci dosažených výnosů s oceněním výrobků, jejichž prospěch na trhu ještě nebyl uznán.

Toto odlišné pojetí má vliv zejména na finanční ukazatele, které z těchto dat může uživatel závěrky vypočítat. Českým pojetím a pojetím IFRS konkrétně v této oblasti tak dochází ke zkreslování ukazatelů rentability výnosů a rentability nákladů.⁴²

3.6. Konverze na vykazování podle IAS/IFRS

Chce-li účetní jednotka přejít z vykazování podle českých účetních standardů na vykazování podle IAS/IFRS, má v podstatě tři způsoby řešení:

- Konverze na úrovni účetních výkazů,
- Konverze na úrovni zůstatků účtů (v obrátové předvaze),
- Konverze na úrovni transakcí (v paralelních hlavních knihách).

Prvním způsobem je tedy konverze na úrovni účetních výkazů, kdy se převod provádí na úrovni jednotlivých řádků účetních výkazů: z účetní závěrky podle ČÚS na účetní závěrku podle IAS/IFRS. Toto řešení je sice relativně nenáročné (možnost využití např.

⁴² HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. Praha: Alfa Publishing, 2002. s. 173. ISBN 80-86851-49-4.

programu Excel), ale tato jednorázová úprava jen těžko může odrážet detailní rozdíly v oceňování a vykazování jednotlivých položek účetní závěrky v obou systémech.

To je hlavní důvod, proč lze takto konvertovat jen takové závěrky, kdy rozdíly mezi ČÚS a IAS/IFRS spočívají jen ve struktuře účetních výkazů, což je v praxi spíše výjimečný případ (podnik nevykazuje dlouhodobá aktiva, zásoby, rezervy apod., např. auditorské a poradenské společnosti).

Druhou možností je konverze na úrovni zůstatků účtů, což se provádí na úrovni vhodné podoby účtového rozvrhu, který umožní účtování na takových analytických účtech, aby bylo možné z příslušných zůstatků účtů sestavit jak účetní výkazy podle ČÚS, tak po určitých úpravách také podle IAS/IFRS. Toto řešení však vyžaduje pečlivou přípravu účtového rozvrhu. Samotné úpravy a vlastní konverze jsou poměrně rychlé a ne tak náročné, avšak i tento postup je náchylný na chyby a umožňuje konvertovat jen takové závěrky, kdy rozdíly mezi ČÚS a IAS/IFRS jsou pouze v zůstatcích na analytických účtech. Nicméně právě tento postup je, za největší podpory účetních programů, nejčastěji využíván.

Konverze na úrovni transakcí je považována za nepřijatelnější možnost. Provádí se paralelním účtováním v oddělených účetních knihách, které generují oddělené účetní výkazy. Celý informační systém je sice velmi náročný na znalosti, čas i finanční prostředky, ale lze tak dosáhnout oddělené sady účtování a účetních výkazů, vzájemně na sobě nezávislé, takže lze vyhovět všem detailním požadavkům jak podle ČÚS, tak podle IAS/IFRS. Velkým rizikem je však mimořádná náročnost implementace a udržování celého informačního systému a vyplatí se skutečně jen tam, kde je předpoklad dlouhodobého používání. Rozhodnutí, kterou z variant konverze účetní závěrky zvolit, vyžaduje jak uvážení cílů podniku, tak i poznání hlavních rozdílů mezi oběma systémy.

Veškeré rozdíly vyplývající z převodu na IAS/IFRS se vykáží jakou součástí nerozdělených zisků minulých let.

3.6.1 Hlavní úpravy ovlivňujících sestavení výkazů dle IAS/IFRS

V praxi mnoha českých podniků se lze setkat s hlavními oblastmi vyžadujícími úpravy pro účely sestavení účetní závěrky v souladu se standardy IAS/IFRS, kterými jsou:

1. Aktivace finančního pronájmu dle IFRS

2. Úpravy odložené daně

3. Vyloučení sociálních fondů

4. Vyloučení rezerv na opravy

Vzhledem k odlišným požadavkům na zachycování a vykazování určitých položek majetku a závazků v obou systémech, je nutné provést při vykazování podle IAS/IFRS úpravy, při kterých se vyloučí nebo naopak navíc uvedou některé složky majetku či závazků.

Největší rozdíly mezi českými předpisy a standardy IAS/IFRS stále převažují v pohledu na finanční leasing.

V českém účetnictví se ve výkazech zachycují pouze jednotlivé leasingové splátky na nákladovém účtu 518 – Náklady na služby, případně časově rozlišená splátka na účtu 381 – Náklady příštích období (případně záloha na navýšenou splátku na účtu 325 – Ostatní závazky). Oproti tomu standardy IAS/IFRS požadují vykázání najatého majetku v rozvaze a oproti němu vykázat závazek. Najaté aktivum i závazek se vykáží v nižší z částek fair value majetku nebo současné hodnoty leasingových splátek.

Dle standardů IAS/IFRS dochází při vykazování pouze pravidelných splátek k podhodnocení aktiv a závazků podniku (zkreslování zadluženosti). Vstupní ocenění závazku se zachytí v nižší z hodnot fair value najatého aktiva a ze současné hodnoty minimálních leasingových plateb.

K určení současné hodnoty minimálních leasingových plateb je nutné správně určit

- a) minimální leasingové platby,
- b) dobu leasingu,
- c) úrokovou míru.

Minimální leasingové platby zahrnují veškeré jisté platby, které nájemce uhradí (je povinen je hradit) za najaté aktivum (pravidelné splátky, zálohy na splátky či na kupní cenu, včetně kupní ceny aktiva, je-li tato sjednána).

Minimální leasingové platby však nezahrnují veškeré platby za služby a podmíněné nájemné. Doba leasingu je definována jako nevypověditelná doba, na kterou má nájemce dohodnut nájem aktiva spolu s jinými lhůtami vyhrazenými nájemci pro právo pokračovat v leasingu (musí být dostatečně jisté, že toto právo bude využito).

Pro diskontování minimálních leasingových plateb je nutné využít vhodnou úrokovou míru. Nejvhodnější je tzv. implicitní úroková míra (úrok, marže leasingové společnosti) nebo přírůstková úroková míra (alternativní úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za podobný leasing nebo za půjčku peněz na nákup aktiva např. v bance).

Implicitní úroková míra leasingu je taková úroková míra, při které platí:

| | | |
|---|----------|--|
| Současná hodnota minimálních leasingových plateb | = | Fair value pronajímaného aktiva (+počáteční přímé náklady pronajímatele) |
|---|----------|--|

Každá platba je následně rozdělena na závazky a finanční náklady tak, aby byla dosažena konstantní úroková míra ze zbývajícího zůstatku závazku.

3.6.2 Úpravy v souvislosti s vykazováním finančního leasingu

Společnost eviduje v podrozvahové evidenci 9 leasingových smluv na osobní automobily. Leasing byl vyhodnocen dle kritérií standardů IAS/IFRS jako finanční. Vykazováním podle IAS/IFRS tedy vzroste hodnota dlouhodobého hmotného majetku o 6 729 tis. Kč.

Po určení implicitní úrokové míry a zjištění zaplacené částky na úrocích se musí o tyto zaplacené úroky zvýšit úrokové náklady a jelikož je majetek společností odepisován, zvýší hodnota těchto odpisů náklady o dalších 386 tis. Kč. Z účetnictví bylo zjištěno, že v roce 2008 bylo na nájemném zaplaceno 4 976,5 tis. Kč a o tuto částku musí společnost snížit náklady za rok 2008, protože zaplacené nájemné je již zobrazeno v účetnictví prostřednictvím hodnot aktiv, závazků a finančních nákladů. Protože firma eviduje předem placené nájemné na účtech nákladů příštích období, je nutné tyto odúčtovat.

Oproti tomu je zapotřebí vykázat závazek vůči pronajímateli v rozlišení na krátkodobý a dlouhodobý. Prvotně zachycený závazek je roven současné hodnotě najatého aktiva. Pokud by se jednalo o významnou položku, měl by být závazek diskontován. Z důvodu nevýznamnosti se společnost rozhodla tento závazek nediskontovat.

Vzorová leasingová smlouva:

| | | |
|--|---------|--------|
| Předmět leasingu: Osobní automobil Škoda Fabia | | |
| Pořizovací cena bez DPH | 273 950 | Kč |
| Pořizovací cena s DPH 19 % (bez nároku na odpočet) | 326 000 | Kč |
| Fair value | 326 000 | Kč |
| Nultá splátka hrazená předem s DPH | 97 800 | Kč |
| Začátek leasingu (acceptation of lease) | 4.2. | 2005 |
| Konec leasingu | 4.1. | 2009 |
| Délka splátkového období | 48 | Měsíců |
| Měsíční splátka včetně DPH | 5 907 | Kč |

Tabulka 10: Vzorová leasingová smlouva, zdroj: vlastní zpracování

Na následující straně je uveden splátkový kalendář jako příloha k leasingové smlouvě.⁴³

⁴³ Tabulka 11: Splátkový kalendář k leasingové smlouvě, zdroj: Vlastní zpracování

| Číslo splátky | Datum | Základ daně | DPH 19 % | Platba |
|---------------|-----------|-------------------|------------------|-------------------|
| 0 – Záloha | 15.1.2005 | 82 185,00 | 15 615,00 | 97 800,00 |
| 1 | 4.2.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 2 | 4.3.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 3 | 4.4.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 4 | 4.5.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 5 | 4.6.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 6 | 4.7.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 7 | 4.8.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 8 | 4.9.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 9 | 4.10.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 10 | 4.11.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 11 | 4.12.2005 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 12 | 4.1.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 13 | 4.2.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 14 | 4.3.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 15 | 4.4.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 16 | 4.5.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 17 | 4.6.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 18 | 4.7.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 19 | 4.8.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 20 | 4.9.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 21 | 4.10.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 22 | 4.11.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 23 | 4.12.2006 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 24 | 4.1.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 25 | 4.2.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 26 | 4.3.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 27 | 4.4.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 28 | 4.5.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 29 | 4.6.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 30 | 4.7.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 31 | 4.8.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 32 | 4.9.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 33 | 4.10.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 34 | 4.11.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 35 | 4.12.2007 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 36 | 4.1.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 37 | 4.2.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 38 | 4.3.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 39 | 4.4.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 40 | 4.5.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 41 | 4.6.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 42 | 4.7.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 43 | 4.8.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 44 | 4.9.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 45 | 4.10.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 46 | 4.11.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 47 | 4.12.2008 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| 48 | 4.1.2009 | 4 964,00 | 943,00 | 5 907,00 |
| ODKUP | | 1 000,00 | 190,00 | 1 190,00 |
| CELKEM | | 320 457,00 | 60 789,00 | 382 526,00 |

Pro účely vykazování leasingu podle IAS/IFRS musí být leasingová tabulka pro reálnou hodnotu najatého aktiva, ve které byl majetek zaevidován, přepracována a jednotlivé platby rozděleny na splátku závazku a úrokový náklad.

| Období | Závazek na začátku | Platba | Úrok (0,9382 %) | Splátka závazku | Závazek na konci |
|-----------|--------------------|--------|------------------|-----------------|------------------|
| 20.1.2005 | 326 000 | 97 800 | 0 | 97 800 | 228 200 |
| 4.2.2005 | 228 200 | 5 907 | 2 141 | 3 766 | 224 434 |
| 4.3.2005 | 224 434 | 5 907 | 2 106 | 3 801 | 220 632 |
| 4.4.2005 | 220 632 | 5 907 | 2 070 | 3 837 | 216 795 |
| 4.5.2005 | 216 795 | 5 907 | 2 034 | 3 873 | 212 922 |
| 4.6.2005 | 212 922 | 5 907 | 1 998 | 3 909 | 209 013 |
| 4.7.2005 | 209 013 | 5 907 | 1 961 | 3 946 | 205 067 |
| 4.8.2005 | 205 067 | 5 907 | 1 924 | 3 983 | 201 083 |
| 4.9.2005 | 201 083 | 5 907 | 1 886 | 4 021 | 197 063 |
| 4.10.2005 | 197 063 | 5 907 | 1 849 | 4 058 | 193 005 |
| 4.11.2005 | 193 005 | 5 907 | 1 811 | 4 096 | 188 908 |
| 4.12.2005 | 188 908 | 5 907 | 1 772 | 4 135 | 184 774 |
| 4.1.2006 | 184 774 | 5 907 | 1 733 | 4 174 | 180 600 |
| 4.2.2006 | 180 600 | 5 907 | 1 694 | 4 213 | 176 387 |
| 4.3.2006 | 176 387 | 5 907 | 1 655 | 4 252 | 172 135 |
| 4.4.2006 | 172 135 | 5 907 | 1 615 | 4 292 | 167 843 |
| 4.5.2006 | 167 843 | 5 907 | 1 575 | 4 332 | 163 511 |
| 4.6.2006 | 163 511 | 5 907 | 1 534 | 4 373 | 159 138 |
| 4.7.2006 | 159 138 | 5 907 | 1 493 | 4 414 | 154 724 |
| 4.8.2006 | 154 724 | 5 907 | 1 452 | 4 455 | 150 268 |
| 4.9.2006 | 150 268 | 5 907 | 1 410 | 4 497 | 145 771 |
| 4.10.2006 | 145 771 | 5 907 | 1 368 | 4 539 | 141 232 |
| 4.11.2006 | 141 232 | 5 907 | 1 325 | 4 582 | 136 650 |
| 4.12.2006 | 136 650 | 5 907 | 1 282 | 4 625 | 132 025 |
| 4.1.2007 | 132 025 | 5 907 | 1 239 | 4 668 | 127 356 |
| 4.2.2007 | 127 356 | 5 907 | 1 195 | 4 712 | 122 644 |
| 4.3.2007 | 122 644 | 5 907 | 1 151 | 4 756 | 117 888 |
| 4.4.2007 | 117 888 | 5 907 | 1 106 | 4 801 | 113 087 |
| 4.5.2007 | 113 087 | 5 907 | 1 061 | 4 846 | 108 241 |
| 4.6.2007 | 108 241 | 5 907 | 1 015 | 4 892 | 103 349 |
| 4.7.2007 | 103 349 | 5 907 | 970 | 4 937 | 98 412 |
| 4.8.2007 | 98 412 | 5 907 | 923 | 4 984 | 93 428 |
| 4.9.2007 | 93 428 | 5 907 | 877 | 5 030 | 88 397 |
| 4.10.2007 | 88 397 | 5 907 | 829 | 5 078 | 83 320 |
| 4.11.2007 | 83 320 | 5 907 | 782 | 5 125 | 78 194 |
| 4.12.2007 | 78 194 | 5 907 | 734 | 5 173 | 73 021 |

| | | | | | |
|---------------|-------------------|------------------|-------------------|-------|--------|
| 4.1.2008 | 73 021 | 5 907 | 685 | 5 222 | 67 799 |
| 4.2.2008 | 67 799 | 5 907 | 636 | 5 271 | 62 528 |
| 4.3.2008 | 62 528 | 5 907 | 587 | 5 320 | 57 208 |
| 4.4.2008 | 57 208 | 5 907 | 537 | 5 370 | 51 837 |
| 4.5.2008 | 51 837 | 5 907 | 486 | 5 421 | 46 417 |
| 4.6.2008 | 46 417 | 5 907 | 435 | 5 472 | 40 945 |
| 4.7.2008 | 40 945 | 5 907 | 384 | 5 523 | 35 422 |
| 4.8.2008 | 35 422 | 5 907 | 332 | 5 575 | 29 848 |
| 4.9.2008 | 29 848 | 5 907 | 280 | 5 627 | 24 221 |
| 4.10.2008 | 24 221 | 5 907 | 227 | 5 680 | 18 541 |
| 4.11.2008 | 18 541 | 5 907 | 174 | 5 733 | 12 808 |
| 4.12.2008 | 12 808 | 5 907 | 120 | 5 787 | 7 021 |
| 4.1.2009 | 7 021 | 5 907 | 66 | 5 841 | 1 179 |
| | | 1 190 | 11 | 1 179 | 0,00 |
| CELKEM | 382 526,00 | 56 526,00 | 326 000,00 | | |

Tabulka 12: Splátkový kalendář upraven pro IAS/IFRS, zdroj: vlastní zpracování

Najaté aktivum bude na straně nájemce odpisováno jako kterékoli jiné aktivum, které podnik používá, tedy v souladu se standardem IAS 16 – *Pozemky, budovy a zařízení*, případně při nájmu nehmotných aktiv dle standardu IAS 38 – *Nehmotná aktiva*. Pro stanovení výše odpisů je tedy nutné stanovit dobu, po kterou se bude aktivum používat (doba použitelnosti aktiva). Je-li doba použitelnosti aktiva delší než sjednaná doba leasingu, pak za předpokladu, že po ukončení leasingu dojde k převodu vlastnictví, bude aktivum odpisováno po celou dobu životnosti.

Pokud však není zaručeno, že po ukončení leasingu dojde k převodu vlastnictví aktiva na nájemce, musí nájemce odepsat aktivum v průběhu trvání leasingu (není-li delší než doba použitelnosti aktiva). Tento postup je v souladu s aktuálním principem a principem přiřazování nákladů souvisejícím výnosům (tzv. *matching principle*).

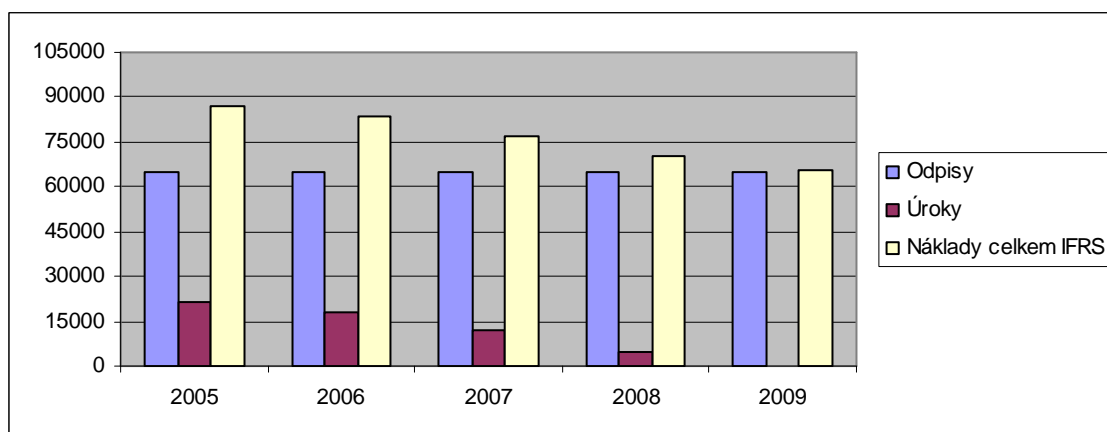
Přehled leasingové smlouvy

| Úroky | | Odpisy | |
|------------------|------------------|-------------------|-------------------|
| Úrok v roce 2008 | 21 551,00 | Odpis v roce 2008 | 65 200,00 |
| Úrok v roce 2009 | 18 135,00 | Odpis v roce 2009 | 65 200,00 |
| Úrok v roce 2010 | 11 880,00 | Odpis v roce 2010 | 65 200,00 |
| Úrok v roce 2011 | 4 884,00 | Odpis v roce 2011 | 65 200,00 |
| Úrok v roce 2012 | 76,00 | Odpis v roce 2012 | 65 200,00 |
| Celkem | 56 526,00 | | 326 000,00 |

Tabulka 13: Přehled leasingové tabulky pro IAS/IFRS, zdroj: vlastní zpracování

Společnost určila dobu použitelnosti aktiva na 5 let, shodně s dobou trvání leasingu a konzistentně s odpisováním ostatních obdobných aktiv zvolila lineární odpisování.

Z rekapitulace je patrné, že úrok je nejvyšší v prvním roce nájmu a postupně dochází k jeho snižování.



Graf 2: Vliv vykazování leasingu dle IAS/IFRS na náklady, zdroj: vlastní zpracování

Po prvotním uznání následuje postupná amortizace závazku s rozdělením na úrokovou část. Ocenění závazku od počátku až po jeho úplné splacení je založeno na hodnotě označované jako *amortised costs* (oficiální překlad IFRS používá český termín “zůstatková hodnota”) v důsledku působení pravidel standardu IAS 39 – *Finanční nástroje: účtování a oceňování*. Společnost neaktivuje výpůjční náklady.

Amortizace závazku z titulu finančního leasingu:

| Snížení závazku | |
|-----------------------------|-------------------|
| Snížení závazku v roce 2008 | 141 226,00 |
| Snížení závazku v roce 2009 | 52 749,00 |
| Snížení závazku v roce 2010 | 59 004,00 |
| Snížení závazku v roce 2011 | 66 000,00 |
| Snížení závazku v roce 2012 | 7 020,00 |
| Celkem | 326 000,00 |

Tabulka 14: Amortizace závazku z leasingu, zdroj: vlastní zpracování

V kontextu pravidel IAS 1 – *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* je třeba v rozvaze oddělovat od dlouhodobých závazků krátkodobě splatnou část a tu vykazovat jako krátkodobý závazek.

V rámci požadavků na zveřejnění je také vhodné poznamenat, že standard požaduje zveřejnění čisté účetní hodnoty najatých aktiv k rozvahovému dni pro každou třídu aktiv.

Zachycení majetku na leasing a příslušného závazku v rozvaze společnosti:

| Majetek v rozvaze k 31.12. | | Závazek k 31.12. | |
|-----------------------------------|-------------------|-------------------------|------------|
| Majetek v rozvaze 2008 | 260 800,00 | Stav závazku 2008 | 184 774,00 |
| Majetek v rozvaze 2009 | 195 600,00 | Stav závazku 2009 | 132 025,00 |
| Majetek v rozvaze 2010 | 130 400,00 | Stav závazku 2010 | 73 021,00 |
| Majetek v rozvaze 2011 | 65 200,00 | Stav závazku 2011 | 7 021,00 |
| Majetek v rozvaze 2012 | 0,00 | Stav závazku 2012 | 0,00 |
| Celkem | 326 000,00 | | |

Tabulka 15: Zachycení majetku a příslušného závazku v rozvaze, zdroj: vlastní zpracování

Podrobný rozbor by měl být sestaven pro všechny leasingové smlouvy.

Přehled leasingových smluv:

| | 2008 | 2009 | 2010 |
|---------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Majetek (v netto hodnotě) | 6 729 | 3 213 | 620 |
| Závazky z leasingu | 6 414 | 3 206 | 764 |
| Úroky | 386 | 282 | 118 |
| Odpisy najatého majetku | 4 641 | 3 552 | 2 576 |

Tabulka 16: Přehled leasingových smluv pro účely IAS/IFRS, zdroj: vlastní zpracování

V souvislosti s požadavkem na oddělení krátkodobých (tj. v našem případě splatných v roce 2009) závazků od dlouhodobých, je nutné určit závazky připadající ke splatnosti v roce 2009 a dále:

| | 2009 | 2010 | CELKEM |
|-----------------------------------|-------------|-------------|---------------|
| Závazky z leasingu | | | 6 414 |
| Závazky splatné v roce 2009 | 3 208 | | |
| Závazky splatné v roce 2010 a dál | | 3 206 | |

Tabulka 17: Rozčlenění závazků na krátkodobé a dlouhodobé, zdroj: vlastní zpracování

Úpravu vykazování dle české legislativy způsobuje odlišné zachycení úbytku nákladů příštích období v souvislosti s postoupením aktiva na leasing dalšímu nájemci a zahrnutí zůstatkové ceny najatého postoupeného aktiva a zrušení závazku. Podle

IAS/IFRS musí být všechny operace související s leasingem účtované dle českých předpisů eliminovány. Jedná se zejména o platby nájemného a rozpouštění nákladů příštích období, které musí být nahrazeny závazkem a úhradou úroků. Ty budou zachycovány v souladu s aktuálním principem, tedy v období, ve kterém dojde k jejich výdeji.

Související položky požadující úpravu (v tis. Kč)

| | | |
|------------------------------------|-------|-------------------------------|
| Zůstatková cena prodaného majetku | 289 | Zvýšení nákladů |
| Odpis závazku + vrácení nákladů PO | 331 | Ostatní provozní výnosy |
| Dohadné účty pasivní | 325 | Úprava výdajů příštích období |
| Zůstatek nákladů PO (leasing) | 647 | Snížení hodnoty aktiv + NZ |
| Zaplacené nájemné za leasing | 3 007 | Snížení nákladů – služby |
| Zálohy na navýšenou splátku | 7 | Snížení NZ |

Tabulka 18: Položky vyžadující úpravu v souvislosti s leasingem, zdroj: vlastní zpracování

3.6.3 Účtování rezerv

Standard IAS 37 – *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* vymezuje jasné požadavky pro účtování rezerv v souladu s IFRS. Rezerva se vykáže pouze tehdy, pokud účetní jednotka má současný závazek (smluvní i mimosmluvní), který je důsledkem konkrétní události v minulosti a je pravděpodobné, že k vyrovnaní takového závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch s podmínkou, že může být proveden spolehlivý odhad závazku.

Některé druhy rezerv účtované společnostmi v souladu s ČÚS nesplňují výše uvedené podmínky a musí být proto pro účely IFRS stornovány. Jedná se například o rezervy na generální opravy DHM, kdy společnost nemá současný závazek, neboť neexistuje smluvní či mimosmluvní povinnost provést plánované opravy majetku. V souladu s ČÚS se rezervy tvoří procentem z určeného základu, v absolutní částce nebo způsobem, jež stanoví zvláštní právní předpis. V mnoha případech je tak výše rezervy vykazovaná v souladu s ČÚS odlišná od částky požadované standardem IAS 37 a společnost musí proto provést výpočet rezervy v souladu se standardem.

Tak jako většina velkých výrobních podniků, tvoří i společnost BAEST, a.s. rezervy, které umožňuje tvořit česká legislativa. V rámci sestavování výkazů v souladu se standardy IAS/IFRS však některé musí vylučovat.

V uplynulém účetním období společnost tvořila rezervy, které zůstanou zachovány i ve výkazech sestavených dle IAS/IFRS, protože splňují podmínky pro jejich uznání. Uznané rezervy jsou tvořeny na pojištění obchodních rizik v mezinárodním obchodě obvykle s vypořádáním do jednoho roku. V rozvaze zůstávají vykazovány jak odhadnuté, tak i přesně stanovené částky. Společnost musí činit odhad položek dohadných účtů pasivních (kdy je znám věřitel ale není sesouhlasen závazek) a právě rezerv. Součástí pohledávek v rozvaze tak zůstávají také dohadné položky aktivní (jak v odhadnuté, tak v pevně stanovené výši).

Společnost však v uplynulém období rozpustila rezervy, proto bude muset být vyloučena částka **16 768 tis. Kč**, která je vnímána jako náklad snižující provozní HV podniku. Dále bude muset být vykázán jako náklad také příplatek do sociálního fondu pro zaměstnance, který pro účely standardu nesplňuje definici závazku ve výši **554 tis. Kč**.

Diametrálně odlišný pohled na rezervy v oblasti dlouhodobého majetku má velký význam při zohledňování úprav pro vykazování podle IAS/IFRS. Standardy umožňují u aktiv, u kterých je potřeba provádět **generální opravy** (standardy užívají termín **významné opravy**). Náklady vynaložené na tyto významné kontroly jsou dle standardů klasifikovány jako samostatné aktivum a odpisovány po dobu do předpokládané další kontroly.

Pokud by i v našich podmínkách existovala možnost odpisování součástí jednoho funkčního celku s různou dobou použitelnosti zvlášť (byť tu jakýsi pokus o komponentní odpisování je) a postupovat podle standardů i v případě účetního zachycení významných kontrol, odpadla by nutnost tvorby rezerv na opravy dlouhodobého majetku a následných vynucených úprav při sestavování výkazů podle IAS/IFRS.

3.6.4 Odložená daň

Zásadní otázky spojené s odloženými daněmi jsou v ČÚS řešeny konzistentně s IAS/IFRS. Problematickou oblastí však stále může být prvotní rozpoznání aktiv a pasiv. Odlišný postup je v případech změny sazby daně v budoucích letech a související postup při vykazování změny odložené daně především u položek, u nichž k přechodným rozdílům pro IFRS dochází v důsledku vykazování přímo do vlastního kapitálu nebo v důsledku různých daňových úlev či rezerv.

Odčitatelné přechodné rozdíly představují v budoucím období částky odčitatelné z daňového základu a vedou k odložené daňové pohledávce. Příkladem může být nižší účetní hodnota pohledávky vlivem opravných položek oproti vyšší daňové hodnotě této pohledávky. Odložená daňová pohledávka zvyšuje objem dosaženého účetního hospodářského výsledku a objem dlouhodobých pohledávek.

Nejčastějšími příčinami způsobujícími vznik odloženého daňového závazku v praxi bývají vyšší daňové odpisy než účetní a také proúčtované nezaplacené výnosové úroky z titulu smluvních sankcí. Naopak ke vzniku odložené daňové pohledávky v praxi dochází vlivem tvorby opravných položek, které předchází daňovou uznatelnost těchto ztrát, vytvořené účetní rezervy předbíhající vznik daňových rezerv a vyšší hodnota účetních odpisů majetku než hodnota odpisů daňových.

Výpočet odložené daně počítá vždy se sazbou daně, o které se na základě objektivních informací domnívá, že bude platná v okamžiku vypořádání odložené daně/závazku.

Metodika výpočtu odložené daně (v tis. Kč)

| Propočet odložené daně k 31. 12. 2008 | budoucí náklad nebo výnos | | účetní -daňová = závazek | daňová -účetní = pohledávka | sazba daně | odložený daňový závazek | odložená daňová pohledávka |
|---|------------------------------|-----------|------------------------------------|---------------------------------------|---------------|----------------------------|-------------------------------|
| | účetní | daňový | | | | | |
| Zůstatková cena DHM | 72 889,00 | 95 682,00 | | 22 793,00 | 20% | | 3463,74 |
| Zůstatková cena DHM – LEASING | 6 466,00 | 7 237,00 | | 771,00 | 20% | | 120,33 |
| Opravná položka pohledávky | | 22 776,00 | | 16 934,00 | 20% | | 3556,14 |
| Opravná položka zásoby | | 36 825,00 | | 36 825,00 | 20% | | 5749,59 |
| Opravná položka rezervy | | 61 178,00 | | 61 178,00 | 20% | | 9552,06 |
| Ostatní | 11 841,00 | | 11 841 | | 20% | 1848,84 | |
| Součet odloženého závazku a pohledávky | | | | | | 1849 | 22537 |
| Nová výše závazku nebo pohledávky podle stavu k 31. 12. 2008 | | | | | | xxx | 26 500,00 |
| Již zaúčtován závazek nebo pohledávka z minulého roku k 1. 1. | | | | | | 15 318 | |

Tabulka 19: Metodika výpočtu odložené daně, zdroj: vlastní zpracování

Odloženou daň vykázanou ve výsledovce dle českých předpisů je třeba eliminovat a nahradit hodnotou dle IAS/IFRS ve výši 11 182 Kč. (26 500 – 15 318). Původně vykazovaná hodnota odložené daně ve výsledovce 8 409 se změnila na 11 182. Odložená daň ovlivňující vlastní kapitál společnosti se počítá z rozdílu mezi pohledávkami a závazky z finančních derivátů cenných papírů. Takto vypočítaná odložená daň činí 2 401. Odložená daňová pohledávka celkem tedy činí 28 901 tis. Kč. Dopad změny výše odložené daně musí být přepočten za minulé období. Dopočítaný dopad na nerozdělený zisk činí 2 612 tis. Kč, o které jej bude snižovat. O rozdíl částky dle českých předpisů a dle IFRS se navyšuje hodnota aktiv.

Na základě popsanych skutečností lze nyní shrnout jednotlivé úpravy, které musí být provedeny pro převedení výkazů z české legislativy do souladu s vykazování podle pravidel mezinárodních standardů.

Úpravy v rozvaze:

1. Zaevidování majetku najatého na finanční leasing do aktiv oproti nerozděleným ziskům z minulých let a hospodářskému výsledku běžného období viz tabulka 17.
2. Odúčtování vyplacených záloh na navýšenou splátku z titulu leasingu v pasivech, úbytek nerozdělených zisků a přírůstek HV běžného období viz tabulka 18.
3. Vyloučení nákladů příštích období z aktiv oproti nerozděleným ziskům z minulých let a hospodářskému výsledku běžného období viz tabulka 19.
4. Přírůstek závazků z titulu finančního leasingu v pasivech s vlivem na nerozdělený zisk minulých let a HV běžného období viz tabulka 17.
5. Zachycení změny dohadných pasiv v souvislosti s postoupením leasingové smlouvy na dalšího nájemce.
6. Zachycení navýšení odložené daňové povinnosti z důvodů navýšení hodnoty majetku vlivem finančního leasingu viz tabulka 20.
7. Zachycení snížení nerozděleného zisku minulých let z důvodu rozpuštění rezerv, které musí být dle IAS/IFRS vykázáno jako náklad s následkem snížení HV běžného období.
8. Snížení nerozděleného zisku minulých let z důvodu příplatku do sociálního fondu pro zaměstnance, který nesplňuje kritéria závazku pro účely IAS/IFRS a musí být vykázáno jako náklad s následkem snížení HV běžného období.

Úpravy ve výsledovce:

- 1.** Je nutné odúčtovat částku nájemného za finanční leasing, který se dle IAS/IFRS aktivuje do majetku. Hrazené nájemné bylo evidováno pod službami.
- 2.** Zvýšení nákladů o zůstatkovou cenu aktiva postoupenému dalšímu nájemci na finanční leasing. Dle pojetí IFRS byl najatý majetek, který byl postoupen na dalšího nájemce v podstatě majetkem společnosti, požaduje tedy vykázání zůstatkové ceny prodaného majetku.
- 3.** Částka odpisů je navýšena o částku odpisů aktiv pořizovaných formou finančního leasingu viz tabulka 17.
- 4.** Rekapitulací leasingových smluv byly zjištěny nákladové úroky na jednotlivé leasingové smlouvy, které musí být vykázány s následkem snížení HV společnosti viz tabulka 17.
- 5.** Odpis závazku, který byl evidován v souvislosti s postoupenou leasingovou smlouvou zvyšuje položku ostatních provozních výnosů viz tabulka 19.
- 6.** Zachycení odložené daně viz tabulka 20
- 7.** Rozpuštění rezerv vykázáno jako náklad snižující HV za účetní období.
- 8.** Kontribuce do sociálního fondu vykázána jako náklad snižující HV za účetní období.

Přehled úprav v rozvaze

| | | Úpravy | | | | | | | | Částky IFRS |
|--|------------------|--------------|----------|-------------|----------|----------|------------|----------|----------|------------------|
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | |
| Aktiva celkem | 5 697 670 | 6 729 | 0 | -870 | 0 | 0 | 161 | 0 | 0 | 5 703 690 |
| Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | 11 699 | 6 729 | | | | | | | | 18 428 |
| Odložená daňová povinnost | 28 740 | | | | | | 161 | | | |
| Náklady příštích období | 138 329 | | | -870 | | | | | | 137 459 |
| Pasiva celkem | 5 697 670 | 6 729 | 0 | -870 | 0 | 0 | 161 | 0 | 0 | 5 703 690 |
| Nerozdělený zisk minulých let | 207 803 | 5 150 | -7 | -1 239 | -4 351 | 347 | -2 612 | 16 768 | 554 | 222 413 |
| Výsledek hospodaření běžného účetního období | 89 067 | 1 579 | 7 | 369 | -2 063 | 90 | 2 773 | -16 768 | -554 | 74 500 |
| Závazky z obchodních vztahů | 1 776 363 | | | | 6 414 | | | | | 1 782 777 |
| Výdaje příštích období | 5513,00 | | | | | -437 | | | | 5 076 |
| KONTROLA | | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |

Tabulka 20: Znázornění úprav v rozvaze, zdroj: vlastní zpracování

Přehled úprav ve výsledovce

| | | Úpravy | | | | | | | | Částky IFRS |
|---|-----------|--------|------|--------|------|-----|--------|---------|------|-------------|
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | |
| Výkonová spotřeba | 1 812 534 | | | | | | | | | 1 807 558 |
| Služby | 1 794 226 | -4 977 | | | | | | | | 1 789 290 |
| Sociální náklady | 2 300 | | | | | | | | 554 | 2 854 |
| Odpisy Dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku | 8 433 | | | 4 641 | | | | | | 13 074 |
| Zůstatková cena prodaného majetku | 15 407 | | 289 | | | | | | | 15 696 |
| Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 36 822 | | | | | | | 16 768 | | 53 590 |
| Ostatní provozní výnosy | 1 473 456 | | | | | 331 | | | | 1 473 786 |
| Provozní výsledek hospodaření | 209 945 | 4 977 | -289 | -4 641 | | 331 | | -16 768 | -554 | 192 999 |
| Nákladové úroky | 125 022 | | | | 386 | | | | | 125 407 |
| Finanční výsledek hospodaření | -81 615 | | | | -386 | | | | | -82 000 |
| Daň z příjmů za běžnou činnost - odložená | -8 409 | | | | | | -2 773 | | | -11 182 |
| HV z běžné činnosti | 89 067 | 4 977 | -289 | -4 641 | -386 | 331 | 2 773 | -16 768 | -554 | 75 836 |
| HV za účetní období | 89 067 | 4 977 | -289 | -4 641 | -386 | 331 | 2 773 | -16 768 | -554 | 74 500 |
| KONTROLA | | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | |

Tabulka 21: Znázornění úprav ve výsledovce, zdroj: vlastní zpracování

Z tabulek 20 a 21 vyplývá, že změny ve výkazech v souvislosti s úpravou účtování leasingů a rezerv (a s nimi souvisejícími operacemi), snížily hospodářský výsledek společnosti o 14 567 tis. Kč, čímž dostáváme výsledek hospodaření na úrovni 74 500 tis. Kč. Z tabulek dále vyplývá, že celkový vliv aktivace leasingu snižuje hospodářský výsledek běžného období ve výši 18 tis. Kč hospodářský výsledek minulého období o 100 tis. Kč.

3.7 Výkazy společnosti dle standardů IAS/IFRS

Rozvaha ke dni 31.12.2008 dle standardů IAS/IFRS

BAEST, a.s.

VÝKAZ O FINANČNÍ POZICI – ROZVAHA

Za období končící 31.12.2008

(v tis Kč)

| | Pozn. | 2008 |
|---|--------------|------------------|
| Aktiva | | |
| Pozemky, budovy a zařízení | (11) | 81 851 |
| Nehmotná aktiva | (13) | 915 |
| Finanční investice | (12) | 801 215 |
| Ostatní finanční aktiva – dlouhodobá | (12) | 175 089 |
| Odložená daňová pohledávka | (20) | 28 848 |
| Dlouhodobá aktiva | | 1 087 918 |
| Zásoby | (17) | 523 485 |
| Daňové pohledávky | (20) | 0 |
| Pohledávky z obchodních vztahů a ostatní pohledávky | (18) | 2 622 400 |
| Peníze a peněžní ekvivalenty | (19) | 1 100 858 |
| CP určené k obchodování | (12) | 59 107 |
| Ostatní finanční krátkodobá aktiva | (12) | 11 520 |
| Ostatní krátkodobá aktiva | (18) | 298 349 |
| Krátkodobá aktiva | | 4 615 719 |
| Aktiva celkem | | 5 703 637 |
| Pasiva | | |
| Základní kapitál | (24) | 200 000 |
| Rezervní fond | (25) | 122 800 |
| Nerozdělené zisky | | 655 526 |
| Vlastní kapitál přiřaditelný akcionářům mateřské společnosti | | 978 326 |
| Závazky z obchodních vztahů a ostatní závazky | (21) | 138 211 |
| Dlouhodobé závazky | | 138 211 |
| Daňové závazky | | 17 731 |
| Závazky z obchodních vztahů a ostatní závazky | (21) | 4 569 369 |
| Krátkodobé závazky | | 4 587 100 |
| Pasiva celkem | | 5 703 637 |

Tabulka 22: Rozvaha společnosti BAEST, a.s. k 31.12.2008 podle IAS/IFRS

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2008 dle standardů IAS/IFRS**BAEST, a.s.****VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY****Za období končící 31.12.2008****(v tis Kč)**

| | Pozn. | 2008 |
|--|--------------|------------------|
| Tržby z prodeje zboží | (3) | 9 456 652 |
| Náklady vynaložené na prodej zboží | (6) | 7 349 391 |
| Hrubá marže | | 2 107 261 |
| Odbytové náklady | (7) | 1 676 885 |
| Administrativní náklady | (8) | 204 874 |
| Ostatní provozní náklady | (10) | 32 498 |
| Provozní výsledek hospodaření | | 193 003 |
| Finanční náklady | (9) | 82 001 |
| Výsledek hospodaření před zdaněním | | 111 003 |
| Daň z příjmů | (20) | 35 220 |
| Výsledek hospodaření z běžné činnosti | | 75 781 |
| Daň ze zisku | (20) | 35 220 |
| Výsledek hospodaření z běžné činnosti | | |
| Výsledek hospodaření za účetní období | | 75 781 |

Tabulka 22: Výkaz zisku a ztráty společnosti BAEST, a.s. k 31.12.2008 podle IAS/IFRS

Na základě identifikovaných nutných úprav, které byly popsány a rozebrány, sestavuje společnost účetní výkazy v souladu se standardy IAS/IFRS. Vzhledem k rozsahu diplomové práce nejsou zachyceny veškeré nezbytné úpravy (jako např. odlišný přístup k výnosům z dlouhodobých kontraktů a ziskům s uplatněním tzv. metody procenta dokončení atd.).

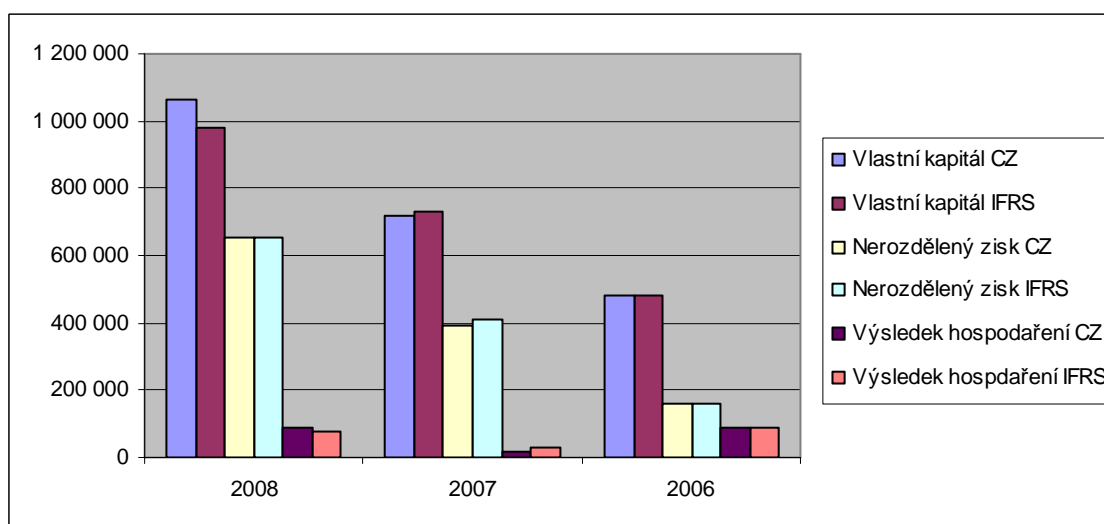
Účetní jednotka se může od vzorových výkazů při sestavování účetní závěrky odchýlit, vyžaduje-li si to požadavek na zobrazení správného a hodnověrného stavu účetní jednotky. Veškeré takové kroky pak musí být zveřejněny a odůvodněny v příloze.

3.8 Dopady aplikace IAS/IFRS na hospodářský výsledek a vlastní kapitál

Dopad sestavení výkazů podle IAS/IFRS na vlastní kapitál společnosti. Veškeré operace související s úpravami účetních zápisů při převodu výkazů do souladu s požadavky IAS/IFRS se uskutečňují oproti nerozděleným ziskům (nebo fondu z přecenění). Je tedy evidentní, že největší změna bude zaznamenána ve vlastním kapitálu společnosti.

| 2008 | | CZ | IFRS |
|------|--|-----------|---------|
| | Vlastní kapitál celkem | 1 064 107 | 978 326 |
| | Výsledek hospodaření běžného období | 89 067 | 74 500 |
| | Nerozdělený zisk nerozdělený zisk minulých let | 655 537 | 655 526 |
| 2007 | | | |
| | Vlastní kapitál celkem | 718 284 | 730 421 |
| | Výsledek hospodaření běžného období | 16 022 | 28 669 |
| | Nerozdělený zisk nerozdělený zisk minulých let | 394 901 | 407 621 |
| 2006 | | | |
| | Vlastní kapitál celkem | 483 635 | 483 404 |
| | Výsledek hospodaření běžného období | 89 406 | 90 116 |
| | Nerozdělený zisk nerozdělený zisk minulých let | 160 692 | 160 604 |

Tabulka 23: Dopady aplikace IAS/IFRS na hospodářský výsledek a vlastní kapitál, zdroj: vlastní zpracování



Graf 2: Dopad aplikace IAS/IFRS na hospodářský výsledek a vlastní kapitál celkem, zdroj: vlastní zpracování

Z grafu vyplývá, že poměrně nejvýraznější dopad vykazování dle IAS/IFRS oproti hodnotám českého účetnictví je v roce 2008. Tato skutečnost je dána hlavně tím, že v tomto období docházelo k rozpouštění daňových rezerv, které však standardy IAS/IFRS vnímají jako náklady.

V průmyslových podnicích výroby a strojírenství se v podmínkách českého účetnictví tvorbě daňově účinných rezerv na opravy nelze vyhnout (bez negativního dopadu). Při převodu na IAS/IFRS se však tyto musí vylučovat.

Neznamená to však, že standardy IAS/IFRS tvorbu rezerv neumožňují, naopak. V pojetí standardů IAS/IFRS se plánovaná budoucí významná kontrola (oprava) stává součástí hodnoty majetku a je spolu s ním odpisována.

4. Vlastní návrhy řešení a jejich přínos

Přípravy na převod závěrky podle české legislativy na Mezinárodní standardy kladou značné nároky na čas a důkladný sběr účetních informací. Společnost musí důkladně prověřit veškeré problematické položky, zhodnotit ekonomickou podstatu transakcí a zohlednit požadované změny (respektive stav, jaký vyžadují standardy IAS/IFRS).

Ekonomičtí pracovníci, stejně tak jako management – nositel rozhodnutí, musí být detailně obeznámeni se situací v podniku, s požadavky na účetnictví ze strany českých a Mezinárodních standardů a být schopni si uvědomit změny odvozené od odlišností těchto systémů.

Minimalizovat dopady změn vykazování mezi českými standardy a IAS/IFRS lze pouze v určitých oblastech jako např. netvořit českými daňovými zákony umožňované rezervy za cenu horších daňových podmínek v českém prostředí. V případě pořízování majetku formou finančního leasingu je vhodné získat od pronajímatele informaci o jeho marži z leasingu pro snazší rozlišení závazkové a úrokové části následných leasingových plateb vykazovaných dle standardů IAS/IFRS.

V souvislosti s odlišnostmi u vykazování finančních leasingů dle IAS/IFRS je pro společnosti optimální stanovit dobu použitelnosti na dobu trvání leasingové smlouvy. V případě delšího odpisování aktiva po ukončení leasingové smlouvy ovlivňují hospodářský výsledek již pouze samotné odpisy, čímž jej snižují.

V tomto případě, kdy účetní jednotka není veřejně obchodovatelnou společností do jisté míry záleží na ní, jaké bude chtít vrhat světlo na svoji ekonomickou výkonnost pod úhlem pohledu IAS/IFRS. Kontinuální porovnávání výsledků a finančních ukazatelů aplikovaných dle českých pravidel a v souladu s IAS/IFRS je ale rozhodně dobrou přípravou na případnou budoucí povinnost vykazovat dle standardů spolu s možností uvědomit si i jiné způsoby nahlížení na rutinně účtované operace dle českých standardů v kontrastu s přístupem standardů IAS/IFRS.

5. Závěr

Sestavování účetní závěrky pro požadavky IAS/IFRS účetními jednotkami, které plně účtují v souladu s českými předpisy je komplexní a náročnou problematikou. V praxi bývá tento problém řešen většinou pomocí implementace dvojího výkaznictví (za podpory informačních systémů schopných provádět účetní zápisy dle požadavků obou systémů), neboť české vedení účetnictví musí být zachováno pro účely daně z příjmů právnických osob.

Ovšem implementace informačních systémů schopných v podstatě dvojího účtování je věc časově i finančně náročná a je náročná samozřejmě i po stránce kvalifikačních nároků na pracovníky připravující zavedení takového systému.

Přístup k mnoha položkám je řešen mezinárodními standardy diametrálně odlišně než pohledem českého účetnictví a je nutné mít tyto odlišné požadavky na paměti a zachovat schopnost chápání podstaty určitých ekonomických transakcí.

Nemalou překážkou pro využívání standardů IAS/IFRS v běžné podnikové praxi je v našich podmínkách skutečnost, že se nejedná o účetní pravidla jako taková, na což jsou běžní účetní pracovníci v hojné míře navyklí. Mezinárodní standardy totiž zřídka kdy říkají přesně jak se má určitý jev účtovat ale spíše to, jaká skutečnost se má v této souvislosti vykazovat.

Významným rysem standardů IAS/IFRS je fakt, že za každou cenu preferuje obsahový význam a podstatu ekonomických transakcí nad jejich formou. Standardy dále v hojné míře využívají odhadů, které nemusí být vždy plně kvalifikované (není nutné pro všechny odhady použití znaleckých posudků) a kterých se řada českých účetních pracovníků do jisté míry obává.

Potřeba srovnatelných, transparentních a hlavně reálnou podstatu ekonomických transakcí odrážejících účetních informací je zcela nezpochybnitelná a opodstatněná. Dá se říct, že systém standardů IAS/IFRS je významným propagátorem a tvůrcem účinných nástrojů, které právě těmto potřebám vyhovují. Spolu s neustále více se propojující

globální ekonomikou nabírá jednotný jazyk prezentace účetních informací na stále větším významu, což je podpořeno konvergenčním procesem sbližování pravidel standardů IAS/IFRS a amerických účetních předpisů s cílem do budoucna nahradit americké standardy těmi Mezinárodními úplně.

Použitá literatura

- [1] BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. s. 308. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] Čtvrtá směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách některých forem společností (Úř. věst. L 222, 14.8.1978, s. 11; naposledy pozměněná směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, Úř. věst. L 224, 16.8.2006, s. 1).
- [3] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s., 2008. s. 384. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [4] DVOŘÁKOVÁ, D. *Studijní materiál k semináři Principy a zásady Mezinárodních standardů účetního výkaznictví [IFRS] od základů*. Praha: 1. VOX, 2009. s. 57.
- [5] HINKE, J. *Účetní systém IAS/IFRS*. Praha: Kernberg Publishing, 2007. s. 190. ISBN 978-80-903962-2-7.
- [6] HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. Praha: Alfa Publishing, 2006. s. 176. ISBN 80-86851-49-4.
- [7] HUČKOVÁ, H. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podniku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008. 92 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.
- [8] KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví – Světový koncept IFRS/IAS*. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [9] KRUPOVÁ, L. *IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi*. Praha: 1.VOX, 2009. s. 804. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [10] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M.R. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*, 1. vyd. Praha: 1.VOX a.s – nakladatelství, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [11] Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. (Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1).
- [12] /online/ *IFRS do kapsy 2007. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví*. Deloitte. Dostupné z: <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D116513,00.html>

- [13] /online/ *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou*. ERNST&YOUNG. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf
- [14] /online/ *Vzorová účetní závěrka ilustrující požadavky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na vykazování a zveřejňování*. DELOITTE. Dostupné z:
http://staging.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/cz_ifrs_zaverka_vzor06_191107.pdf
- [15] Osmá směrnice Rady (EHS) 84/253/EHS, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů (*Úř. věst. L 126, 12. 5. 1984 s. 1.*; naposledy pozměněná směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/46/ES ze dne 14. června 2006, (*Úř. věst. L 224, 16.8.2006, s. 1*)).
- [16] VAŠEK, L. *Studijní materiál k semináři Principy a zásady Mezinárodních standardů účetního výkaznictví [IFRS] od základů*. Praha: 1. VOX, 2009. s. 68.
- [17] ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. S. 184. ISBN 80-245-1046-4.

Seznam tabulek

| | | |
|------------|---|----|
| Tabulka 1 | Seznam standardů a souvisejících interpretací k 1. březnu 2009 | 12 |
| Tabulka 2 | Vzor výkazu o finanční pozici - Rozvaha, aktiva | 28 |
| Tabulka 3 | Vzor výkazu o finanční pozici - Rozvaha, pasiva | 29 |
| Tabulka 4 | Vzor výkazu úplného výsledku | 30 |
| Tabulka 5 | Vzor výkazu peněžních toků | 32 |
| Tabulka 6 | Vzor výkazu peněžních toků dle dodatku A k IAS 7 – přímá metoda | 33 |
| Tabulka 7 | Vzor výkazu peněžních toků dle dodatku A k IAS 7 – nepřímá metoda | 34 |
| Tabulka 8 | Rozvaha společnosti BAEST, a.s. k 31.12.2008 podle ČÚS | 59 |
| Tabulka 9 | Výkaz zisku a ztráty společnosti BAEST, a.s. k 31.12.2008 podle ČÚS | 60 |
| Tabulka 10 | Vzorová leasingová smlouva | 67 |
| Tabulka 11 | Splátkový kalendář k leasingové smlouvě | 68 |
| Tabulka 12 | Splátkový kalendář upraven pro IAS/IFRS | 70 |
| Tabulka 13 | Přehled leasingové tabulky pro IAS/IFRS | 70 |
| Tabulka 14 | Amortizace závazku z leasingu | 71 |
| Tabulka 15 | Zachycení majetku a příslušného závazku v rozvaze | 72 |
| Tabulka 16 | Přehled leasingových smluv pro účely IAS/IFRS | 72 |
| Tabulka 17 | Rozčlenění závazků na krátkodobé a dlouhodobé | 72 |
| Tabulka 18 | Položky vyžadující úpravu v souvislosti s leasingem | 73 |
| Tabulka 19 | Metodika výpočtu odložené daně | 76 |
| Tabulka 20 | Znázornění úprav v rozvaze | 79 |
| Tabulka 21 | Znázornění úprav ve výsledovce | 80 |
| Tabulka 22 | Rozvaha společnosti BAEST, a.s. k 31.12.2008 podle IAS/IFRS | 81 |
| Tabulka 22 | Výkaz zisku a ztráty společnosti BAEST, a.s. k 31.12.2008 podle IAS/IFRS | 82 |
| Tabulka 23 | Dopady aplikace IAS/IFRS na hospodářský výsledek a vlastní kapitál celkem | 83 |

Seznam grafů

| | | |
|--------|--|----|
| Graf 1 | Vliv vykazování leasingu dle IAS/IFRS | 71 |
| Graf 2 | Dopad aplikace IAS/IFRS na hospodářský výsledek a vlastní kapitál celkem | 83 |

Seznam obrázků

| | | |
|-----------|-----------------------------------|----|
| Obrázek 1 | Model pořizovací ceny | 21 |
| Obrázek 2 | Model přecenění | 22 |
| Obrázek 3 | Model reálné hodnoty – výsledkový | 23 |
| Obrázek 4 | Model reálné hodnoty – rozvahový | 24 |
| Obrázek 5 | Výkaz změn vlastního kapitálu | 31 |

Seznam zkratek

| Zkratka | Celý název | Překládaný termín |
|--------------|---|--|
| ARC | Accounting regulatory committee | Účetní regulační výbor Evropské komise |
| CESR | Committee of European Securities Regulators | Výbor evropských regulátorů cenných papírů |
| EFRAG | European Financial Reporting Advisory Group | Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví |
| FASB | Financial Accounting Standards Board | Rada pro standardy finančního účetnictví (USA) |
| FEE | Fédération des Experts Comptables Européens | Federace evropských účetních znalců |
| IAS | International Accounting Standards | Mezinárodní účetní standardy |
| IASB | International Accounting Standards Board | Rada pro mezinárodní účetní standardy |
| IASC | International Accounting Standards Committee | Výbor pro mezinárodní účetní standardy |
| IASCF | International Accounting Standards Committee Foundation | Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy |
| IFAC | International Federation of Accountants | Mezinárodní federace účetních |
| IFRIC | International Financial Reporting Interpretations Committee | Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví |
| IFRS | International Financial Reporting Standards | Mezinárodní standardy účetního výkaznictví |
| IOSCO | International Organization of Securities Commissions | Mezinárodní organizace sdružující národní komise pro dohled nad kapitálovými trhy |
| ISAR | Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting | Mezivládní pracovní skupina expertů pro oblast mezinárodní standardizace účetnictví a účetního výkaznictví |
| SAC | Standards Advisory Council | Poradní sbor pro standardy |
| SFAS | Statements of Financial Accounting Standards | Vyhlášky - tvorba pravidel US GAAP |
| SARG | Standards Review Group | Skupina Evropské komise pro novelizace standardů |
| SEC | (US) Securities and Exchange Commission | Komise pro cenné papíry (USA) |
| SIC | Standing Interpretations Committee | Stálý interpretační výbor |

Seznam příloh

Příloha 1 Ilustrativní možnosti přetřídění účetních výkazů podle ČÚS na IAS/IFRS

Přílohy

Příloha 1: Ilustrativní možnosti přetřídění účetních výkazů podle ČÚS na IAS/IFRS⁴⁴

| ROZVAHA – AKTIVA | | Standard | Poznámka | Vykázání podle IAS/IFRS |
|----------------------|--|------------------|--|---|
| AKTIVA CELKEM | | | | |
| A. | Pohledávky za upsaný základní kapitál | IAS 32, 39 | | Ostatní pohledávky Základní kapitál (dle povahy) |
| B. | Dlouhodobý majetek | | | |
| B.I. | Dlouhodobý nehmotný majetek | IAS 38 | | Nehmotná aktiva |
| B.I.1. | Zřizovací výdaje | IAS 38 | Nevykazují se v rozvaze, ale v nákladech | |
| B.I.2. | Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje | IAS 38 | Výzkum se vykazuje v nákladech, vývoj se za určitých podmínek aktivuje do rozvahy | |
| B.I.3. | Software | IAS 38 | | |
| B.I.4. | Ocenitelná práva | IAS 38 | | |
| B.I.5. | Goodwill | IAS 38 IFRS 3 | Vykazuje se pouze goodwill vzniklý při podnikové kombinaci (akvizici). | Goodwill / Nehmotná aktiva |
| B.I.6. | Jiný dlouhodobý nehmotný majetek | IAS 38 | Platí ustanovení o vývoji. | Nehmotná aktiva |
| B.I.7. | Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek | IAS 38 | | |
| B.I.8. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek | IAS 38, 39 | Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci). | Nehmotná aktiva / pohledávky či jiná finanční aktiva (dle povahy) |
| B.II. | Dlouhodobý hmotný majetek | IAS 16 | | Pozemky, budovy a zařízení nebo Investice do nemovitostí (podle charakteru) |
| B.II.1. | Pozemky | IAS 16, 40 | | |
| B.II.2. | Stavby | IAS 16, 40 | | |
| B.II.3. | Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | IAS 16 | | Pozemky, budovy a zařízení |
| B.II.4. | Pěstitelské celky trvalých porostů | IAS 41 | | Zemědělská aktiva |
| B.II.5. | Základní stádo a tažná zvířata | IAS 41 | | |
| B.II.6. | Jiný dlouhodobý hmotný majetek | IAS 16 | | Pozemky, budovy a zařízení |
| B.II.7. | Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek | IAS 16 | | |
| B.II.8. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek | IAS 16, 39 | Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci). | Pozemky, budovy a zařízení / pohledávky či jiná finanční aktiva (dle povahy) |

⁴⁴ slouží pouze jako ilustrativní přehled o tom, v jakých oblastech výkazů IAS/IFRS je vhodné uvádět položky z českých výkazů. Samotné přetřídění nelze považovat za převod výkazů do souladu se standardy IAS/IFRS, vždy je nutné důkladně zohlednit požadavky příslušných standardů na vykazování jednotlivých dat generovaných českým účetnictvím a provést patřičné úpravy.

| | | | | |
|---------------|---|-----------|--|---|
| B.II.9. | Oceňovací rozdíl k nabytému majetku | IAS 16 | Nevyazuje se samostatně. Za určitých podmínek je možno ho položkově rozúčtovat do majetku. | |
| B.III. | Dlouhodobý finanční majetek | | | |
| B.III.1. | Podíly v ovládaných a řízených osobách | IAS 27 | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ budou oceněny a vykázány dle IAS 27. | Finanční aktiva |
| B.III.2. | Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | IAS 28 | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny a následně vykázány metodou ekvivalence v souladu s IAS 28 jako položka „Investice do přidružených podniků“ (včetně vzniklého goodwillu). V nekonsolidované se vykážou v položce „Finanční aktiva“. | Investice do přidružených podniků Finanční aktiva |
| B.III.3 | Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly Půjčky | IAS 39 | | Finanční aktiva |
| B.III.4 | Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem | IAS 39 | V konsolidované ÚZ budou půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ budou vykázány jako „Dlouhodobé pohledávky“ nebo „Finanční aktiva“. Půjčky a úvěry osobám pod podstatným vlivem budou oceněny a vykázány jako „Dlouhodobé pohledávky“ nebo „Finanční aktiva“. | Dlouhodobé pohledávky Finanční aktiva |
| B.III.5. | Jiný dlouhodobý finanční majetek | IAS 39 | | |
| B.III.6. | Požizovaný dlouhodobý finanční majetek | IAS 39 | | |
| B.III.7. | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek | IAS 39 | Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci). | Finanční aktiva |
| C. | Oběžná aktiva | | | |
| C.I. | Zásoby | IAS 2 | | |
| C.I.1. | Materiál | IAS 2 | | Zásoby Pozemky, budovy a zařízení (Hlavní náhradní díly – IAS 16) |
| C.I.2. | Nedokončená výroba a polotovary | IAS 2 | | |
| C.I.3. | Výrobky | IAS 2 | | |
| C.I.4. | Zvířata | IAS 41 | | Zemědělská aktiva |
| C.I.5. | Zboží | IAS 2 | | Zásoby |
| C.I.6. | Poskytnuté zálohy na zásoby | IAS 2, 39 | Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu | Zásoby / pohledávky či jiná finanční aktiva (dle povahy) |
| C.II. | Dlouhodobé pohledávky | | | Dlouhodobé pohledávky |
| C.II.1. | Pohledávky z obchodních vztahů | IAS 39 | | Dlouhodobé pohledávky |

| | | | | |
|---------------|--|------------|---|--|
| C.II.2. | Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami | IAS 39 | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykáží samostatně v položce „Dlouhodobé pohledávky“ | Dlouhodobé pohledávky |
| C.II.3. | Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem | IAS 39 | | Dlouhodobé pohledávky |
| C.II.4. | Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení | IAS 39 | | Dlouhodobé pohledávky |
| C.II.5. | Dohadné účty aktivní | IAS 39 | | |
| C.II.6. | Jiné pohledávky | IAS 39 | | |
| C.II.7. | Odložená daňová pohledávka | IAS 12 | | Odložená daň |
| C.III. | Krátkodobé pohledávky | | | |
| C.III.1. | Pohledávky z obchodních vztahů | IAS 39 | | Obchodní pohledávky |
| C.III.2. | Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami | IAS 39 | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykáží samostatně podle charakteru buď v položce „Ostatní aktiva“ nebo „Obchodní pohledávky“. | Ostatní aktiva Obchodní pohledávky |
| C.III.3. | Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem | IAS 39 | | |
| C.III.4. | Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení | IAS 39 | | |
| C.III.5. | Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | IAS 39 | | Ostatní aktiva |
| C.III.6. | Stát – daňové pohledávky | IAS 12, 39 | | Pohledávky z daně z příjmů Ostatní aktiva |
| C.III.7. | Ostatní poskytnuté zálohy | IAS 39 | Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci). | |
| C.III.8. | Dohadné účty aktivní | IAS 39 | | |
| C.III.9. | Jiné pohledávky | IAS 39 | | |
| C.IV. | Krátkodobý finanční majetek | IAS 7, 39 | | Pokud splňují definici „Peníze a peněžní ekvivalenty“, potom budou vykázány v této položce. Jinak se vykáží v položce „Ostatní aktiva“ nebo „Finanční aktiva“. |
| C.IV.1. | Peníze | IAS 7, 39 | | |
| C.IV.2. | Účty v bankách | IAS 7, 39 | | |
| C.IV.3. | Krátkodobé cenné papíry a podíly | IAS 7, 39 | | |
| C.IV.4. | Požizovaný krátkodobý finanční majetek | | | |
| D.I. | Časové rozlišení | | | Ostatní aktiva |
| D.I.1. | Náklady příštích období | IAS 1 | | |
| D.I.2. | Komplexní náklady příštích období | IAS 1 | | |
| D.I.3. | Příjmy příštích období | IAS 1, 39 | | |

| ROZVAHA – PASIVA | | Standard | Poznámka | Vykázání podle IAS/IFRS |
|----------------------|--|--------------------------|--|--|
| PASIVA CELKEM | | | | |
| A. | Vlastní kapitál | | | |
| A.I. | Základní kapitál | IAS 32 | | Základní kapitál |
| A.I.1. | Základní kapitál | | | |
| A.I.2. | Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-) | | | |
| A.I.3. | Změny základního kapitálu | | | |
| A.II. | Kapitálové fondy | | | |
| A.II.1. | Emisní ážio | IAS 32 | | Emisní ážio Ostatní kapitálové fondy |
| A.I.2. | Ostatní kapitálové fondy | IAS 32 | | |
| A.I.3. | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků | IAS 12, 16 IAS 38, 39 | | |
| A.I.4. | Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách | | Nevykazují se | Nerozdělený zisk/ztráta |
| A.III. | Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku | | | |
| A.III.1. | Zákonný rezervní fond/ Nedělitelný fond | | | |
| A.III.2. | Statutární a ostatní fondy | | V některých případech vazba na IAS 19 | Podle charakteru buď v položce „Ostatní kapitálové fondy“ nebo v položce „Závazky“ |
| A.IV. | Výsledek hospodaření minulých let | | | |
| A.IV.1. | Nerozdělený zisk minulých let | | | Nerozdělený zisk/ztráta |
| A.IV.2. | Neuhrazená ztráta minulých let | | | Nerozdělený zisk/ztráta |
| A.V. | Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ - / | | | |
| B. | Cizí zdroje | | | |
| B.I. | Rezervy | IAS 37 | Pokud nejsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy, potom vykázat v nákladech. | Rezervy |
| B.I.1. | Rezervy podle zvláštních právních předpisů | IAS 37 | | |
| B.I.2. | Rezerva na důchody a podobné závazky | IAS 19, 37 | | |
| B.I.3. | Rezerva na daň z příjmů | IAS 12 | | Daňové závazky |
| B.I.4. | Ostatní rezervy | IAS 37 | Pokud nejsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy, potom vykázat v nákladech. | Rezervy |
| B.II. | Dlouhodobé závazky | IAS 39, 32 | | |
| B.II.1. | Závazky z obchodních vztahů | IAS 39 | | Obchodní závazky |
| B.II.2. | Závazky k ovládaným a řízeným osobám | IAS 24, 31 IAS 32, 39 | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykážejí samostatně v položce „Dlouhodobé závazky“. Možnost kompenzace s pohledávkami z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci). | Dlouhodobé závazky |
| B.II.3. | Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem | IAS 24, 31 IAS 32, 39 | | Dlouhodobé závazky |

| | | | | |
|---------------|---|--------------------------|--|---|
| B.II.4. | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | IAS 24, 32 IAS 39 | | |
| B.II.5. | Dlouhodobé přijaté zálohy | IAS 11, 18 IAS 37, 39 | | |
| B.II.6. | Vydané dluhopisy | IAS 32, 39 | | Finanční závazky |
| B.II.7. | Dlouhodobé směnky k úhradě | IAS 32, 39 | | |
| B.II.8. | Dohadné účty pasivní | IAS 39 | | Dlouhodobé závazky |
| B.II.9. | Jiné závazky | IAS 37, 39 | | |
| B.II.10. | Odložený daňový závazek | IAS 12 | | Odložená daň |
| B.III. | Krátkodobé závazky | IAS 39 | | |
| B.III.1. | Závazky z obchodních vztahů | IAS 39 | | Obchodní závazky |
| B.III.2. | Závazky k ovládaným a řízeným osobám | IAS 24, 31 IAS 32, 39 | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykážejí samostatně podle charakteru buď v položce „Ostatní závazky“ nebo „Obchodní závazky“. Možnost kompenzace s pohledávkami z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci). | Ostatní závazky Obchodní závazky |
| B.III.3. | Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem | IAS 24, 31 IAS 32, 39 | | Ostatní závazky, nebo obchodní závazky podle charakteru |
| B.III.4. | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | IAS 24, 32 IAS 39 | | |
| B.III.5. | Závazky k zaměstnancům | IAS 19, 39 | | Ostatní závazky Závazky z daně z příjmů |
| B.III.6. | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | IAS 39 | | |
| B.III.7. | Stát – daňové závazky a dotace | IAS 12, 39 | | |
| B.III.8. | Krátkodobé přijaté zálohy | IAS 18, 37 IAS 39 | | |
| B.III.9. | Vydané dluhopisy | IAS 39, 32 | | Finanční závazky |
| B.III.10. | Dohadné účty pasivní | IAS 39 | | Ostatní závazky |
| B.III.11. | Jiné závazky | IAS 37, 39 | | |
| B.IV. | Bankovní úvěry a výpomoci | | | Finanční závazky v členění na dlouhodobé a krátkodobé |
| B.IV.1. | Bankovní úvěry dlouhodobé | IAS 39 | | |
| B.IV.2. | Krátkodobé bankovní úvěry | IAS 39 | | |
| B.IV.3. | Krátkodobé finanční výpomoci | IAS 39 | | |
| C.I. | Časové rozlišení | | | Ostatní závazky |
| C.I.1. | Výdaje příštích období | IAS 1, 39 | | |
| C.I.2. | Výnosy příštích období | IAS 1, 18 | | |

Zdroj: Metodická příručka auditorů Komory auditorů ČR, vlastní přepracování

| VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY – DRUHOVÉ ČLENĚNÍ | | | |
|--|---|----------|--|
| | Položka | Poznámka | Možné vykázání ve výsledovce podle IFRS |
| I. | Tržby za prodej zboží | | Tržby |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | | Náklady vynaložené na prodané zboží |
| + | Obchodní marže | | Nevykazuje se samostatně |
| II. | Výkony | | Nevykazuje se samostatně |
| II.1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | | Ostatní výnosy |
| II.2. | Změna stavu zásob vlastní činnosti | | Změna stavu zásob vlastní činnosti |
| II.3. | Aktivace | | Aktivace |
| B. | Výkonová spotřeba | | Nevykazuje se samostatně |
| B.1. | Spotřeba materiálu a energie | | Spotřeba materiálu a surovin |
| B.2. | Služby | | Ostatní náklady |
| + | Přidaná hodnota | | Nevykazuje se samostatně |
| C. | Osobní náklady | | Náklady na zaměstnance |
| C.1. | Mzdové náklady | | |
| C.2. | Odměny členům orgánů společnosti a družstva | | |
| C.3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | | |
| C.4. | Sociální náklady | | |
| D. | Daně a poplatky | | Ostatní náklady |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | | Odpisy |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | | Ostatní výnosy nebo ostatní náklady (kompenzuje se na rozumném základu) |
| III.1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | | |
| III.2. | Tržby z prodeje materiálu Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | | |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | | |
| F.1. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | | |
| F.2. | Prodaný materiál | | Ostatní výnosy nebo ostatní náklady |
| G. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | | |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | | Ostatní výnosy nebo ostatní náklady |
| H. | Ostatní provozní náklady | | |
| V. | Převod provozních výnosů | | Ostatní výnosy nebo ostatní náklady |
| I. | Převod provozních nákladů | | |
| * | Provozní výsledek hospodaření | | Pokud je vykázán provozní zisk, je třeba uvést dodatečné údaje v příloze |
| VI. | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | | Finanční náklady |
| J. | Prodané cenné papíry a podíly | | |

| | | | |
|--------------|---|--|---|
| VII. | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | | Finanční náklady |
| VII.1. | Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | V konsolidované ÚZ výnosy z jednotek pod podstatným vlivem (pokud se nejedná o dividendy) jsou vykázány metodou ekvivalence. Tuto položku je nutno vykázat odděleně od finančních nákladů. | Finanční náklady Podíly na ziscích/ztrátách v přidružených podnicích |
| VII.2. | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | | Finanční náklady |
| VII.3. | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku | | |
| VIII. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | | Finanční náklady |
| K. | Náklady z finančního majetku | | |
| IX. | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | | Finanční náklady |
| L. | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | | Finanční náklady |
| M. | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | | |
| X. | Výnosové úroky | | Finanční náklady |
| N. | Nákladové úroky | | |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | | Finanční náklady |
| O. | Ostatní finanční náklady | | |
| XII. | Převod finančních výnosů | | Finanční náklady |
| P. | Převod finančních nákladů | | |
| * | Finanční výsledek hospodaření | | Nevykazuje se samostatně |
| Q. | Daň z příjmů za běžnou činnost | | Daňové náklady |
| Q.1. | • splatná | | |
| Q.2. | • odložená | | |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | | Nevykazuje se |
| XIII. | Mimořádné výnosy | | Ostatní výnosy |
| R. | Mimořádné náklady | | Ostatní náklady |
| S. | Daň z příjmů z mimořádné činnosti | | Daňové náklady |
| S.1. | • splatná | | |
| S.2. | • odložená | | |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření | | Nevykazuje se |
| T. | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) | | Ostatní náklady |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) | | Zisk/Ztráta za účetní období |
| **** | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) | | |

| VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY – ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ | | | |
|--|---|--|--|
| | Položka | Poznámka | Možné vykázání ve výsledovce podle IFRS |
| I. | Tržby za prodej výrobků, zboží a služeb | | Tržby |
| A. | Náklady z prodeje | | Náklady z prodeje |
| + | Hrubý zisk nebo ztráta | | Hrubý zisk nebo ztráta |
| B. | Odbytové náklady | | Odbytové náklady |
| C. | Správní režie | | Administrativní náklady |
| II. | Jiné provozní výnosy | | Ostatní výnosy nebo náklady |
| D. | Jiné provozní náklady | | Ostatní výnosy nebo náklady |
| * | Provozní výsledek hospodaření | | Pokud je vykázán provozní zisk, je třeba uvést dodatečné údaje v příloze |
| III. | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | | Finanční náklady |
| E. | Prodané cenné papíry a podíly | | |
| IV. | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku | | Finanční náklady Finanční náklady Podíly na ziscích/ztrátách v přidružených podnicích |
| IV.1. | Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | V konsolidované ÚZ výnosy z jednotek pod podstatným vlivem (pokud se nejedná o dividendy) jsou vykázány metodou ekvivalence. Tuto položku je nutno vykázat odděleně od finančních nákladů. | |
| VI.2. | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | | |
| VI.3. | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku | | Finanční náklady |
| V. | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | | Finanční náklady |
| F. | Náklady z finančního majetku | | |
| VI. | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | | Finanční náklady |
| G. | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | | |
| H. | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | | |
| VII. | Výnosové úroky | | Finanční náklady |
| I. | Nákladové úroky | | |
| VIII. | Ostatní finanční výnosy | | |
| J. | Ostatní finanční náklady | | Finanční náklady |
| IX. | Převod finančních výnosů | | |
| K. | Převod finančních nákladů | | |
| * | Finanční výsledek hospodaření | | Nevykazuje se samostatně |
| L. | Daň z příjmů za běžnou činnost | | Daňové náklady |
| L.1. | • splatná | | |
| L.2. | • odložená | | |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | | Nevykazuje se samostatně |

| | | | |
|-----------|---|--|--|
| X. | Mimořádné výnosy | | Ostatní výnosy |
| M. | Mimořádné náklady | | Ostatní náklady |
| N. | Daň z příjmů z mimořádné činnosti | | Daňové náklady |
| N.1. | • splatná | | |
| 2. | • odložená | | |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření | | Nevykazuje se |
| O. | Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách | | Ostatní náklady |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období | | Zisk/Ztráta za účetní období |
| **** | Výsledek hospodaření před zdaněním | | Zisk/Ztráta za účetní období před zdaněním |

Zdroj: Metodická příručka auditorů Komory auditorů ČR, vlastní přepracování